

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

**CASE-TUTKIMUS JOHDON LASKENTATOIMESTA
BORN GLOBAL -YRITYKSESSÄ**

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Maaliskuu 2018
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Heta Alanko

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi

Tekijä: ALANKO, HETA
Tutkielman nimi: Case-tutkimus johdon laskentatoimesta born global -yrityksessä
Pro gradu -tutkielma: 93 sivua, 2 liitesivua
Aika: Maaliskuu 2018
Avainsanat: johdon laskentatoimi, born global -yritys, resurssipohjainen näkemys, VRIO-viitekehys

Pienen, nuoren ja kansainvälisen yhdistelmä on tämän päivän yrityskentässä yhä yleisempi ilmiö. Niin kutsutut born global -yritykset kiinnostavat suuren kasvu- ja työllistämispotentiaalin vuoksi sekä tutkijoita että käytännön toimijoita. Johdon laskentatoimen osalta tutkimus ei kuitenkaan ole vielä levinnyt born global -kontekstiin asti, vaikka aikaisemmat tutkimukset ovat todistaneet johdon laskentatoimen olevan merkittävässä roolissa yrityksen suorituskyvyn ja menestyksen kannalta. Puuttuva tutkimustieto estää johdon laskentatoimen kehittämisen born global -kontekstissa niin teorian kuin käytännön tasolla.

Toiminta-analyyttistä tutkimusotetta soveltavan tutkielman päätavoite on lisätä ymmärrystä siitä, minkälaista johdon laskentatoimi on born global -yrityksissä. Tutkielman teoreettisen viitekehysten muodostavat resurssipohjainen näkemys, teoria born global -yrityksistä sekä aiemmat tutkimukset johdon laskentatoimesta pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä, joiden erityistapauksena born global -yritys voidaan nähdä. Koska aihetta ei ollut aikaisemmin juurikaan tutkittu, toteutettiin tutkielma yhden yrityksen etnografisena case-tutkimuksena. Aineisto kerättiin pääasiassa case-yrityksen johtoa haastatellen ja havainnoiden. Tutkijan työntekijärooli case-yrityksessä mahdollisti ilmiön syvällisen tarkastelun organisaation sisäpuolelta.

Tutkimustulokset tuovat ilmi, että born global -konteksti vaikuttaa vahvasti siihen, minkälaista johdon laskentatoimi case-yrityksessä on. Nuoren iän, pienen koon ja kansainvälisyyden ohella tunnistettiin voimakkaiden kasvutavoitteiden, rajallisten resurssien, epävarman toimintaympäristön sekä rahoittajien vaikuttavan merkittävästi johdon laskentatoimeen case-yrityksessä. Tarkastellessa havaintoja aikaisempien tutkimustulosten valossa havaittiin monia samankaltaisuuksia käytetyissä menetelmissä. Kuitenkin myös eroja löydettiin, kuten kasvun painottaminen kassavirtaposiitivisuuden kustannuksella ja ulkopuolisten sidosryhmien vaikutus johdon laskentatoimen menetelmiin. Koska kyseessä on yhden yrityksen case-tutkimus, ei tutkimustuloksia suoraan voida yleistää tutkitun kontekstin ulkopuolelle. Voidaan kuitenkin tehdä varovainen oletus siitä, että vastaavia samankaltaisuuksia aiempien tutkimustulosten kanssa on todennäköisesti löydettävissä myös muista pienistä born global -yrityksistä erityisesti silloin, kun tunnistetut kontekstitekijät toistuvat samanlaisina. Tutkimustulokset täydentävät tunnistettua tutkimusaukkoa johdon laskentatoimen tutkimuksessa ja yhdistettynä aiempiin tutkimustuloksiin sekä lisäävät ymmärrystä born global -kontekstin mahdollisista vaikutuksista johdon laskentatoimeen että luovat mielenkiintoisen pohjan laajemmille jatkotutkimuksille aiheesta.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Uusien yritysten kansainvälistyminen	1
1.2 Tutkielman tavoitteet	5
1.3 Tieteenfilosofiset lähtökohdat ja metodologiset valinnat	6
1.4 Tutkielman rakenne	9
2 JOHDON LASKENTATOIMI JA KANSAINVÄLISTYVÄT UUDET YRITYKSET	10
2.1 Born global -yritys	10
2.2 Resurssipohjainen näkemys	14
2.2.1 Resurssipohjainen näkemys ja born global -yritykset	14
2.2.2 Resurssipohjainen näkemys johdon laskentatoimessa	17
2.3 Johdon laskentatoimi ja born global -yritykset	19
2.3.1 Johdon laskentatoimi – taustaa	19
2.3.2 Johdon laskentatoimi pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä	21
2.4 Tutkielman teoreettinen viitekehys	29
3 TUTKIMUSMETODOLOGIA JA CASE-YRITYS	34
3.1 Kvalitatiivinen tapaustutkimus	34
3.2 Case-yritys	38
3.3 Aineiston keruu, käsittely ja analysointi	40
3.4 Tutkimuksen luotettavuus	46
4 JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT CASE-YRITYKSESSÄ	51
4.1 Case-yrityksen taustat ja nykytila	51
4.2 Johdon laskentatoimi case-yrityksessä	55
4.2.1 Toiminnanohjaus	56
4.2.2 Päätöksenteko	66
4.3 Yhteenveto keskeisistä tutkimustuloksista	70
5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO	75
5.1 Yhteydet aikaisempiin tutkimustuloksiin	76
5.2 Tutkimustulosten merkittävyys, rajoitukset ja jatkotutkimusmahdollisuudet	81
LÄHDELUETTELO	84
LIITE 1: Taustatietolomake	94
LIITE 2: Teemahaastattelurunko	95

1 JOHDANTO

1.1 Uusien yritysten kansainvälistyminen

Uudet yritykset tähtäävät tänä päivänä yhä useammin kansainvälisille markkinoille heti ensimmäisinä elinvuosinaan (Knight & Liesch 2016, 93). Tällaisia yrityksiä on tyypillisesti kutsuttu born global -yrityksiksi (Cavusgil & Knight 2009). Aution, Sapienzan ja Almeidan (2000, 914) mukaan kansainvälistyminen on tyypillinen strateginen valinta kasvua hakevalle yritykselle, jonka kotimaan markkinat ovat rajallisen kokoiset. Cavusgilin ja Knightin (2009, 6) mukaan tavallisia syitä kansainvälistymiselle ovat muun muassa halu kasvaa nopeasti, kasvun haku markkinoiden hajauttamisen kautta, kasvanut ulkomainen kysyntä ja sitä kautta halu tarjota parempaa palvelua ulkomaalaisille asiakkaille, mittakaavaedut markkinoinnissa ja valmistuksessa, uusien ideoiden kerääminen uusilta markkinoilta sekä kansainvälisen kilpailuaseman vahvistaminen. Oviatt ja McDougall (1994) painottivat pienten ja nuorten kansainvälisten yritysten merkitystä, minkä jälkeen kyseiset yritykset alkoivat saada yhä enemmän huomiota myös tutkijoiden keskuudessa (Zahra 2005, 21). Kiinnostus ilmiötä kohtaan on kasvanut erityisesti 2000-luvulla kansainvälisten nuorten yritysten yleistyessä (Knight & Liesch 2016, 94; Baum, Schwens & Kabst 2011).

Globaali toimintaympäristö ja maiden kovat tavoitteet talouskasvusta luovat osaltaan yrityksille odotuksia kansainvälisestä kasvusta (Debrulle & Maes 2015, 171). Ardicin, Mylenkon ja Saltanen (2012, 491) sekä Alleen ja Yohnin (2009, 2) mukaan pienillä ja nuorilla yrityksillä on merkittävä vaikutus talouskasvuun. Tyypillisesti kaikista voimakkaammin kasvua tavoittelevat yritykset ovat nuoria yrityksiä, jotka tähtäävät kansainvälisille markkinoille (Huovinen 2018, 6). Mandlin (2017, 1) mukaan sekä nuorten että kansainvälisten yritysten työllistämispotentiaali on keskiarvoa korkeampi. Myös Mengel ja Wouters (2015, 192) korostavat vastaperustettujen yritysten luovan merkittävän määrän uusia työpaikkoja ja Eurofoundin (2012, 30–31) mukaan nuorten kansainvälisten yritysten vaikutus työllisyyteen on voimakkaampi muihin nuoriin

yrittäjiin verrattuna. Kasvavat yritykset ovat merkittäviä kansantalouden kasvun sekä työllisyyden kannalta ja yksi keskeisimmistä kasvun väylistä on kansainvälistyminen (Suomen Yrittäjät, Finnvera Oyj, Työ- ja elinkeinoministeriö, 2017, 4). Suomi on markkina-alueena suhteellisen pieni, mikä tekee kansainvälistymisestä erityisen tärkeää talouskasvun kannalta (Julien & Ramangalahy 2003, 227). Mitä voimakkaammat ovat yrityksen kasvutavoitteet, sitä todennäköisemmin kasvua haetaan kansainvälisiltä markkinoilta (Suomen Yrittäjät ym. 2017, 25).

Pienten yritysten kansainvälistyminen lisää talouskasvua ja parantaa työllisyyttä, minkä vuoksi sitä on tärkeä edistää (Suomen Yrittäjät ym. 2017, 4). Suomessa yritysten kansainvälistymistä edistetään monin keinoin ja ohjelmin: Kansainvälistymispalveluita pienille ja nuorille yrityksille tarjoaa erityisesti Team Finland -verkosto, johon kuuluvat muun muassa ELY-keskukset, Business Finland (ennen Tekes ja Finpro) ja Finnvera (”Team Finland lyhyesti”). Kansainvälistymisen tueksi yrityksille tarjotaan markkinatietoa, neuvontaa, koulutusta, rahoitusta, verkostoja ja näkyvyyttä. (”Palvelut yrityksille”). Syksyn 2017 yritysbarometrin mukaan kansainvälisten pk-yritysten määrä Suomessa on viime aikoina kasvanut; selvityksen mukaan Suomessa on noin 62000 pk-yritystä, jotka harjoittavat kansainvälistä toimintaa joko viennin tai ulkomailla sijaitsevien toimintojen kautta. Määrä vastaa noin 22 prosenttia kaikista Suomen pk-yrityksistä poislukien maa- metsä- ja kalatalouden yritykset. Yli puolet kansainvälisillä markkinoilla toimivista yrityksistä raportoi kansainvälisen liikevaihdon osuuden olevan olennainen osa liiketoimintaa ja yli 10 prosenttia kokonaisliikevaihdesta. Kansainvälisen liikevaihdon osuus oli kotimaista suurempi 22 prosentilla eli noin joka viidennellä yrityksellä. (Suomen Yrittäjät ym. 2017, 4–5.)

Toimiva taloushallinto on toiminnan ja menestymisen edellytys kaikille pienille yrityksille (McChlery ym. 2005, 3; Collis & Jarvis 2002, 100). Huolimatonta tai huonoa varainhoitoa tunnistettiin jo 1990-luvulla tärkeimmäksi syyksi pienyrityksen konkurssiin (McMahon & Holmes 1991, 19). Johdon laskentatoimen tutkimus on kuitenkin tyypillisesti keskittynyt suuriin ja vakiintuneisiin yrityksiin eikä kattavaa kokonaiskuvaa laskentatoimen roolista pienissä ja nuorissa yrityksissä ole saatavilla (Mengel & Wouters 2015, 208; Brinckmann, Salomo & Gemuenden 2011, 219).

Laskentakäytäntöjä (Davila & Foster 2005, 1041) ja johdon laskentatoimen roolia pienemmissä ja nuorissa yrityksissä on alettu tutkimaan enemmän vasta parin viime vuosikymmenen aikana ja kyseisten yritysten on todistettu hyötyvän johdon laskentatoimen menetelmistä (Lavia López & Hiebl 2015, 81; Samuelsson, Andersén, Ljungkvist & Jansson 2016, 691). Lavia Lópezin ja Hieblin (2015) mukaan pienet yritykset käyttävät johdon laskentatoimen tekniikoita sekä vähemmän että eri tavalla kuin suuret yritykset. Esimerkiksi Brinckmann ym. (2011, 236) korostavat, että tulokset esimerkiksi isompien yritysten suunnittelu- ja kontrollikäytännöistä eivät välttämättä päde samalla lailla startup-yritykseen. Lisätutkimukselle on selkeä tarve, sillä myös suomalaiset pk-yritykset näkevät laskentatoimen kehittämisen yhtenä tämän hetken tärkeimmistä kehityskohteista (Suomen Yrittäjät ym. 2017, 28). Työ- ja elinkeinoministeriön (2016) tekemän selvitykseen mukaan pienyrityksen kansainvälistyessä näkyy muutos myös sen tarpeissa. Selvityksen mukaan osuus kansainvälisistä pk-yrityksistä, jotka kokivat laskentatoimen olevan sisäinen kehitystarve, oli hieman suurempi kaikkiin pk-yrityksiin verrattuna (Työ- ja elinkeinoministeriö 2016, 22).

Pienen yrityksen laskentajärjestelmän tulisi Euroopan komission (2008, 9) mukaan pystyä tuottamaan olennaista informaatiota yritysjohdolle, jotta se voi tehdä mahdollisimman hyviä päätöksiä globaalissa ja kilpailussa liiketoimintaympäristössä. Vastaavasti Andersen ja Samuelson (2016, 477) korostavat, että kasvua tavoittelevien pienten yritysten menestymisen kannalta on tärkeää tarjota yrittäjille tietoa hyödyllisistä johdon laskentatoimen menetelmistä ja siitä, kuinka menetelmien tuottamaa tietoa tulisi käyttää päätöksenteon tukena. Ymmärrystä siitä, mitä menetelmiä käytetään ja miten johdon laskentatoimi on järjestetty nuorissa ja pienissä kansainvälistä kasvua tavoittelevissa yrityksissä on kuitenkin vielä suhteellisen vähän ja tarvetta aiheutta paremmin ymmärtävälle tutkimukselle on nostettu esiin aiemmissa tutkimuksissa (Brinckmann ym. 2011, 218; Cassar 2009, 49; Cassar & Ittner 2009, 336–337). Mengelin ja Woutersin (2015, 210) mukaan tarvetta olisi erityisesti laadulliselle tutkimukselle suunnittelu- ja kontrollikäytännöistä. Quinn (2011, 346) korostaa tarvetta tutkimuksille, jotka koskevat erityisesti pk-yritysten joukkoon kuuluvia pienimpiä yrityksiä. Tutkimustietoa pk-yrityksistä on saatavilla suhteellisen paljon, mutta kuten

Grande, Estébanez ja Colomina (2011, 37) toteavat, lukeutuu tyypillisesti suurin osa tutkittavista yrityksistä keskikokoisten yritysten joukkoon, minkä vuoksi tutkimuksen tulos ei välttämättä ole edustava pienempien yritysten osalta. Tutkimustuloksia vertaillen on myös huomattava, että määritelmät pienistä ja keskikokoisista yrityksistä vaihtelevat: Euroopan komission (2003) suosittelman määritelmän mukaan pieni yritys työllistää 10–50 ja keskisuuri korkeintaan 250 työntekijää, kun taas osassa tutkimuksista keskikokoisen yrityksen määritelmän yläraja voi olla jopa 500 työntekijää (esim. Cavusgil & Knight 2009; Knight & Liesch 2016).

Erityisesti born global -yritysten sisäisiä käytänteitä on tutkittu vain vähän (Yan & Panteli 2011, 128). Zahran (2005, 21) mukaan nuorta, pientä ja kansainvälistä yritystä rasittaa kolme tekijää: Ensiksi nuoruus ja kokemattomuus vaikeuttavat resurssien hankintaa ja verkostoitumista. Toiseksi pienen yrityksen on suurta yritystä vaikeampi joustaa resurssien kanssa, mikä vaikeuttaa kykyä selvitä kansainvälistymisen tuomista haasteista. Kolmanneksi kansainvälistyvän yrityksen täytyy raivata tiensä uusille markkinoille, luoda suhteet uuden markkina-alueen toimijoihin ja saavuttaa hyväksyntä. Näiden ominaisuuksien – nuori ikä, pieni koko ja kansainvälisyys – yhdistyessä kasvavat riskit moninkertaisiksi. (Zahra 2005, 23.) Tällöin Yanin ja Pantelin (2011, 128) mukaan yrityksen sisäisiä käytäntöjä tutkimalla voidaan tehdä merkittäviä löydöksiä.

Yhteenvetona voidaan todeta, että pienen, nuoren ja kansainvälisen yhdistelmä on tämän päivän globalisoituneessa ja startup-yrittäjyyteen kannustavassa yritys kentässä hyvin ajankohtainen, mutta tutkimuksia, jotka käsittelevät näitä kolmea ominaisuutta yhtäaikaaisesti johdon laskentatoimen näkökulmasta, ei vielä ole juurikaan saatavilla. Johdon laskentatoimea on tutkittu pienissä yrityksissä, joihin valtaosa born global -yrityksistä lukeutuu (Knight & Liesch 2016, 94). Toisaalta erilaisia tutkimustuloksia on saatu, kun johdon laskentatoimea on tutkittu startup-yrityksissä, mutta tutkittujen yritysten koko on ollut usein selkeästi suurempi, mikä osaltaan myös vaikuttaa erilaisiin tuloksiin (Grande ym. 2011, 37). Tietoa johdon laskentatoimesta pienessä, nuoressa ja kansainvälisessä yrityksessä on siis heikosti saatavilla. Johdon laskentatoimen nähdään vaikuttavan yrityksen suorituskykyyn ja menestykseen (esim. Laitinen 2011, 85; McChlery, Godfrey & Meechan 2005, 3), joten born global -yritysten alati kasvavan

lukumäärän valossa johdon laskentatoimen tutkiminen tässä uudessa koko ajan yleistyvässä kontekstissa on tärkeää. Niin kauan, kun tutkimuksia aiheesta on rajallisesti, on johdon laskentatoimen kehittäminen, uuden oppiminen ja teorian täydentäminen vaikeaa (esim. Granlund & Taipaleenmäki 2005, 23). Tutkimalla johdon laskentatoimen menetelmiä ja tarpeita pienissä born global -yrityksissä voidaan tuottaa arvokasta tietoa yritysten kohtaamista haasteista myös niille toimijoille, jotka pyrkivät edistämään yritysten kansainvälistä kasvua (Cassar & Ittner 2009, 336–337).

1.2 Tutkielman tavoitteet

Tämän tutkielman päätavoite on lisätä ymmärrystä siitä, minkälaista johdon laskentatoimi on kansainvälisessä nuoressa pienyrityksessä eli pienessä born global -yrityksessä. Pienyrityksellä viitataan Euroopan komission (2003) määritelmään 10–50 henkilöä työllistävästä yrityksestä ja tutkielman keskiössä ovat kokoluokan alkupään yritykset. Tutkielma pyrkii ymmärtämään ilmiötä paremmin born global -yrityksen reunaehdot täyttävän case-yrityksen kautta, jossa johdon laskentatoimen menetelmiä tiedetään olevan käytössä. Tarkoituksena ei ole siis yleistää tai löytää syy-seuraussuhteita, vaan lisätä ymmärrystä ilmiöstä vertaamalla havaintoja aikaisempiin tutkimustuloksiin sekä luoda pohjaa mahdollisille jatkotutkimusaiheille, kuten esimerkiksi laajemmille kyselytutkimuksille.

Aihetta lähestytään case-yrityksen kautta seuraavien tutkimuskysymysten avulla:

1. Minkälaisia johdon laskentatoimen menetelmiä case-yrityksessä käytetään?
2. Miksi kyseiset menetelmät ovat käytössä case-yrityksessä?
3. Onko johdon laskentatoimessa erityispiirteitä born global -yrityksiä edustavassa case-yrityksessä?

Ensimmäisen tutkimuskysymyksen avulla pyritään selvittämään, mitä johdon laskentatoimen menetelmiä case-yrityksessä on käytössä, minkälaisia ne ovat ja miten niitä käytetään. Kun case-yrityksen käyttämän johdon laskentatoimen menetelmät on

tunnistettu, pyritään toisessa tutkimuskysymyksessä selvittämään, miksi kyseiset menetelmät ovat käytössä. Tarkoituksena on ymmärtää, miten menetelmät ovat muotoutuneet juuri sellaisiksi kuin ne ovat ja mistä tarve niiden käyttöönotolle on tullut. Viimeisessä tutkimuskysymyksessä on tarkoitus tunnistaa mahdolliset kontekstista nousevat tekijät, jotka ovat vaikuttaneet johdon laskentatoimen muodostumiseen case-yrityksessä. Ymmärrystä yleisellä tasolla johdon laskentatoimesta pienessä born global -yrityksessä pyritään lisäämään tarkastelemalla case-yrityksessä tehtyjä havaintoja aiemman tutkimustiedon valossa yhtäläisyyksiä ja eroja analysoiden.

1.3 Tieteenfilosofiset lähtökohdat ja metodologiset valinnat

Yhteiskuntatieteellisten tutkimusten lähestymistavat jakautuvat subjektivistiseen ja objektiiviseen lähestymistapaan (Burrell & Morgan, 1979, 3), joista tässä tutkielmassa vallitsee subjektivistinen. Lähestymistapa määräytyy tutkimuksen taustalla vallitsevien tieteenfilosofisten valintojen perusteella, jotka Burrell ja Morgan (1979, 3) jakavat tutkimuksen suhteisiin ontologiaan ja epistemologiaan, tutkimuksen ihmiskäsitykseen sekä metodologisiin valintoihin. Ontologialla viitataan tutkimuksen taustalla olevaan todellisuuskäsitykseen (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 125). Tutkielman todellisuuskäsitys on lähempänä subjektivistista lähestymistapaa, sillä tutkielma perustuu haastateltavien näkemyksiin ja tutkijan havaintoihin ja tietoon siitä, millaiseksi johdon laskentatoimi case-yrityksessä nähdään. Epistemologiassa eli tieto-opissa on kyse siitä, miten tietoa ymmärretään ja kommunikoidaan muille. Tämän tutkielman lähestymistapa epistemologiaan on subjektivistisen lähestymistavan alla, sillä siinä pyritään case-yrityksen päätöksentekijöitä, eli tutkittavassa ilmiössä osallisena olevia haastatteleamalla ymmärtämään, miksi case-yrityksessä on käytössä tiettyjä johdon laskentatoimen menetelmiä. Ihmiskäsityksellä viitataan siihen, minkälaisina tutkielmassa nähdään ihmisten suhteet toisiinsa ja ympäristöön. Tässä tutkielmassa ihmiskäsitys on selvästi lähempänä subjektivistista lähestymistapaa, sillä henkilöt nähdään itsenäisinä toimijoina, jotka toiminnallaan ja valinnoillaan muokkaavat johdon laskentatoimen käytäntöjä ja ympäröivää ympäristöä. (Burrell & Morgan, 1979, 1–7.)

Metodologialla tarkoitetaan sitä, miten tutkija pyrkii tutkimaan ja saamaan tietoa ympäröivästä maailmasta. Metodologisia valintoja kuvastaa käytetty tutkimusote, jonka valinta on sidoksissa muihin tehtyihin tieteenfilosofisiin ratkaisuihin. (Neilimo & Näsi 1980, 6; Burrell & Morgan, 1979, 2.) Subjektivistinen lähestymistapa näkyy myös metodologisissa valinnoissa, sillä tässä tutkielmassa pyritään haastatteluiden ja havainnoinnin avulla saamaan syvälinen käsitys taustalla vaikuttavista asioista. Yrityksen taloustieteissä käytettyjä tutkimusotteita voidaan tarkemmin lajitella yleisesti käytetyn viisijaottelun avulla (Kasanen, Lukka & Siitonen 1993, 257). Alkuperäinen jaottelu käsitti vain neljä tutkimusotetta (Neilimo & Näsi 1980, 31), johon Kasanen ym. (1993) lisäsivät konstruktiivisen tutkimusotteen. Lukka (1991, 166) sijoitti tutkimusotteet nelikenttään, joka kuvaa niiden lähestymistapaa tutkimukseen (taulukko 1). Dimensioilla vastakkain ovat vaaka-akselilla teoreettinen ja empiirinen lähestymistapa ja pystyakselilla deskriptiivinen ja normatiivinen lähestymistapa. Teoreettinen tutkimus painottaa ajattelua ja päättelyä, kun taas mahdollinen empiirinen aineisto, esimerkiksi aiemmista tutkimuksista, on lähinnä tukiroolissa. Empiiriseksi tutkimukseksi luokitellaan tutkimus, jossa aineisto saadaan laboratoriosta tai kentältä. Deskriptiivinen tutkimus pyrkii selittämään, kuvaillen tai ennustaen vastaamaan kysymyksiin miten on tai miksi on. Normatiivisessa tutkimuksessa taas keskiössä on parhaan toimintatavan löytäminen. (Lukka 1991, 166–167.)

Taulukko 1. Tutkimusotteiden jaottelua (mukaillen Kasanen ym. 1993, 257)

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen tutkimusote Toiminta-analyttinen tutkimusote
Normatiivinen	Päätöksentekometodologinen tutkimusote	Konstruktiivinen tutkimusote

Tässä tutkielmassa sovelletaan toiminta-analyyttistä tutkimusotetta, joka sijoittuu nelikentässä nomoteettisen ja konstruktiivisen tutkimusotteen välimaastoon (Kasanen ym. 1993, 257). Toiminta-analyyttinen tutkimusote sopii tähän tutkielmaan hyvin, sillä tavoitteena on tuottaa ymmärrystä ilmiöstä, jota ei ole aiemmin syvällisesti tutkittu. Tutkimusotetta eivät säätele tietyt metodologiset säännöt, vaan aineistonkeruu- ja analysointitavat valitaan tutkimuskohtaisesti, minkä vuoksi ne voivat olla tämän tutkielman tapaan monipuolisia. Tämän tutkielman empiria perustuu yhdestä case-yrityksestä kerättyyn, lähinnä laadulliseen aineistoon, mikä on tavallista toiminta-analyyttiselle tutkimusotteelle. Toiminta-analyyttistä tutkimusotetta soveltavassa tutkimuksessa tutkimuskohdetta tarkastellaan sisältä päin, minkä vuoksi tutkijan ja tutkittavien välille muodostuu usein vahva side. (Neilimo & Näsi 1980, 35; Lukka 1991, 170; Lukka 1986, 136.) Tässä tutkielmassa siteet tutkittaviin ja case-yritykseen olivat jo lähtökohtaisesti vahvat tutkijan työskennellessä tutkittavassa case-yrityksessä.

Toiminta-analyyttistä tutkimusotetta soveltavan tutkimuksen perimmäinen tarkoitus on ymmärtää yrityselämää ja tuloksena syntyy tavallisesti jäsentelyä ja suunnittelua auttavia käsitteitä. Joskus tutkimuksella voi olla myös normatiivisia tavoitteita, mutta esimerkiksi tässä tutkielmassa se ei ole päämääränä, vaan tutkimus on luonteeltaan deskriptiivinen. Tavoitteena ei ole myöskään löytää yleistettävissä olevia tuloksia, vaan lisätä ymmärrystä aiheesta sekä vastata case-yritystä koskeviin tutkimuskysymyksiin. On mahdollista, että tulokset ovat päteviä vain kyseisessä kontekstissa, mutta merkittävää on, että tutkimusotetta soveltamalla päästään laadullisesti syvällisempiin tuloksiin kuin muut tutkimusotteet mahdollistaisivat. Empirian ollessa oleellinen osa toiminta-analyyttistä tutkimusotetta on tärkeässä roolissa aina myös vuoropuhelu teorian kanssa. Toiminta-analyyttisen tutkimusotteen tieteenfilosofinen tausta pohjautuu hermeneutiikkaan, missä tulee esiin yhteys subjektiiviseen lähestymistapaan. (Neilimo & Näsi 1980, 35; Lukka 1991, 170; Lukka 1986, 136.)

1.4 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma muodostuu viidestä pääluvusta edeten lineaarisesti johdannosta johtopäätöksiin. Tutkielman rakenne on esitetty kuviossa 1. Johdantoluvussa on tuotu esiin aiheenvalinnan taustoja sekä käyty läpi tutkimuskysymykset ja tavoitteet. Lisäksi esiteltiin tehdyt tieteenfilosofiset valinnat ja tutkielmassa sovellettava tutkimusote. Jotta tieteellinen tutkimus voi onnistua, tulee määrittää näkökulma, josta tutkimusta lähestytään. Tällaista selvästi määriteltyä näkökulmaa nimitetään teoreettiseksi viitekehyyksi. (Alasuutari 2011, 79.) Viitekehys muodostetaan tutkielman toisessa pääluvussa ottamalla taustalle resurssipohjainen näkemys, josta born global -yritystä ja johdon laskentatoimea tarkastellaan. Myös tutkielman rajaukset, kuten esimerkiksi born global -yrityksen ja johdon laskentatoimen määritelmät, käsitellään tarkemmin teorialuvussa. Kolmannessa pääluvussa pohditaan johdantolukua yksityiskohtaisemmin tutkimuksen luonnetta, esitellään tutkimusprosessin toteuttamisen vaiheet, case-yritys sekä arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Neljännessä pääluvussa keskitytään tutkielman empiiriseen aineistoon, esitetään case-yrityksessä tehdyt havainnot ja vastataan tutkimuskysymyksiin case-yrityksen osalta. Viimeisessä luvussa tarkastellaan ja analysoidaan tutkimustuloksia aikaisempien tutkimusten valossa sekä pohditaan tieteellistä kontribuutiota, tutkielman rajoitteita ja jatkotutkimusmahdollisuuksia.



Kuvio 1: Tutkielman rakenne

2 JOHDON LASKENTATOIMI JA KANSAINVÄLISTYVÄT UUDET YRITYKSET

Tutkielman teorialuku jakautuu neljään alalukuun. Ensimmäisessä alaluvussa määritellään born global -yritys ja sille olennaiset piirteet. Toisessa alaluvussa käsitellään resurssipohjaista näkemystä ja sen soveltamista born global -yritysten ja laskentatoimen tutkimuksessa. Kolmas alaluku määrittelee, mitä tässä tutkielmassa tarkoitetaan johdon laskentatoimella ja mitä aikaisempia johdon laskentatoimen tutkimuksia aiheesta on tehty. Viimeisessä alaluvussa muodostetaan aiempien alalukujen pohjalta tutkielman teoreettinen viitekehys.

2.1 Born global -yritys

Kiinnostus nuorten yritysten kansainvälistymistä kohtaan kasvoi tutkijoiden keskuudessa erityisesti 1990-luvulla, jolloin ilmiötä kuvaavat termit alkoivat esiintyä myös kirjallisuudessa (Knight & Liesch 2016, 94; Zahra 2005, 21). Kyseisille yrityksille ei tällöin ollut olemassa yhtä yleisesti käytettyä nimeä tai määritelmää, vaan tutkimuksissa käytettiin useita eri variaatioita: Born global -yritysten (Rennie 1993; McKinsey 1993) rinnalla on puhuttu muun muassa kansainvälisistä uusista yrityksistä (Oviatt & McDougall 1994), globaaleista startup-yrityksistä (Oviatt & McDougall 1995) sekä uuden teknologian yrityksistä (Autio 1995). Termeistä born global on kuitenkin vahvimmin vakiintunut käyttöön ja sen nähdään kattavan myös edellä mainitut termit nuorille kansainvälisille startup-yrityksille (Autio ym. 2000; Cavusgil & Knight 2009; Eurofound 2012; Knight & Liesch 2016). Startup-yrityksellä ei ole tarkkaa määritelmää, mutta tavallisesti sillä viitataan nuoreen innovatiiviseen yritykseen, joka tavoittelee nopeaa kasvua (Graham 2012; Vapola 2011, 40). Lisäksi Ries (2011, 18) korostaa epävarmaa taloudellista toimintaympäristöä, jossa startup-yritys toimii. Salminen (2014, 19) määrittelee startup-yrityksen iän perusteella

korkeintaan viisi vuotta vanhaksi yritykseksi. Luger ja Koo (2005, 17) esittävät startup-yrityksen kriteereiksi nuorta ikää sekä itsenäistä ja aktiivista toimintaa.

Myöskään born global -yritykselle ei ole olemassa tarkkaa määritelmää, mutta termillä kuvataan yritystä, joka heti perustamisesta lähtien tai pian sen jälkeen pyrkii saamaan olennaisen osuuden liikevaihdostaan kansainvälisiltä markkinoilta (Knight & Liesch 2016, 93; Eurofound 2012, 63; Cavusgil & Knight 2009, 7; Knight & Cavusgil 2004, 124; Oviatt & McDougall 1994, 49; Rennie 1993). Born global -yritys ei ole uusi ilmiö (Cavusgil & Knight 2009; Oviatt & McDougall 1994), mutta niiden määrä on viime vuosina kasvanut voimakkaasti ympäri maailman (Knight & Liesch 2016, 93). Eurofoundin (2012) mukaan lähes joka viides uusi eurooppalainen yritys on born global -yritys, vaikka maiden välillä voikin esiintyä paljon hajontaa. Born global -ilmiön kasvua ovat vauhdittaneet globalisaatio ja teknologian kehitys, jotka ovat laskeneet kansainvälistymisen kustannuksia ja näin mahdollistaneet myös nuorten ja vähäresurssisten yritysten kansainvälistymisen (Knight & Liesch 2016, 94; Cavusgil & Knight 2009, 19). Born global -yrityksiin kohdistuneet tutkimukset ovat pääasiassa keskittyneet tunnistamaan kyseisten yritysten kansainvälistymismalleja, ominaispiirteitä, teknologian roolia, strategioita, resursseja ja kyvykkyyksiä sekä verkostoja (Cavusgil & Knight 2009, 30–31). Tutkimukset ovat yleisimmin olleet kvalitatiivisia tapaustutkimuksia (Eurofound 2012, 9).

Born global -yrityksiä on pyritty rajaamaan erilaisin reunaehdoin. Vaikka reunaehtoien arvot vaihtelevat tutkimuskohtaisesti, ovat määritteleviä kategorioita tavallisesti olleet yrityksen ikä kansainvälisen toiminnan alkaessa ja kansainvälisen toiminnan laajuus. (Eurofound 2012.) Reuna-arvo kansainvälisen liiketoiminnan aloittamiselle on tutkimuksissa yleensä vaihdellut kahdesta kuuteen vuoteen (Eurofound 2012, 10; Cavusgil & Knight 2009, 101). Knight ja Liesch (2016, 98) kritisoivat reunaehtoia, sillä heidän mukaansa on esimerkiksi epäselvää, tulisiko yrityksen perustamisajankohtana pitää hetkeä, jolloin yritys on virallisesti papereiden mukaan perustettu, vaiko hetkeä, jolloin liiketoiminta on tosiasiallisesti alkanut. Kansainvälisyyden laajuutta on mitattu kansainvälisen kaupan osuudella kokonaisliikevaihdosta sekä maiden lukumäärällä, joissa yrityksellä on toimintaa (Knight & Cavusgil 1996; Knight & Cavusgil 2004;

Eurofound 2012; Knight & Liesch 2016). Useat tutkijat ovat määritelleet, että kansainvälisen liikevaihdon osuus täytyy olla vähintään 25 prosenttia, jotta yritystä voidaan nimittää born global -yritykseksi (esim. Knight & Cavusgil 1996; Knight & Cavusgil 2004; Loane, Bell & McNaughton 2007; Sundquist, Kuivalainen & Cadogan 2010; Eurofound 2012, 10; Knight & Liesch 2016, 98). Osa tutkimuksista on myös pitänyt ehtona, että yrityksellä on aktiivista toimintaa vähintään kahdessa muussa maassa mahdollisten kotimaan markkinoiden lisäksi (Rennie 1993; Autio ym. 2000; Sundquist ym. 2010; Eurofound 2012). Born global -yritysten eniten käyttämä kansainvälistymisen muoto on suora vienti, mutta kansainvälisille markkinoille meneminen voi myös yhtä hyvin tapahtua esimerkiksi tytäryrityksen tai lisensoinnin kautta (Cavusgil & Knight 2009, 10). Born global -yrityksen kokoa ei ole tarkemmin määritetty, mutta henkilömäärän perusteella ne lukeutuvat lähes aina pieniin tai korkeintaan keskikokoisiin yrityksiin (Knight & Liesch 2016, 94; Eurofound 2012, 23; Cavusgil & Knight 2009, 11). Nuoruutensa vuoksi on kuitenkin tavallista, että suurin osa born global -yrityksistä sijoittuu pienyritysten joukkoon (esim. Loane ym. 2007; Eurofound 2012, Knight & Liesch 2016, 94). Autio ym. (2000, 919) näkevät juuri yrityksen pienen koon ja nuoruuden mahdollistavana tekijänä nopean kehityksen sekä sopeutumis- ja innovaatiokyvyn kannalta.

Erityisesti modernia teknologiaa hyödyntävät tuotteet ja innovatiiviset liiketoimintamallit ovat yleisiä born global -yritysten keskuudessa (Cavusgil & Knight 2009, 12; Oviatt & McDougall 2005). Porterin (1980) mukaan menestystä tavoitteleva yritys voi valita kilpailustrategiansa kolmesta vaihtoehdosta, jotka ovat taulukossa 2 esitetyt kustannusjohtajuus, differoitus ja fokusointi. Yritys voi perustaa strategiansa joko kustannusjohtamiseen ja pyrkiä tuottamaan tuotetta tai palvelua halvemmalla kuin kilpailijansa tai differointiin tuottamalla ainutlaatuisia tuotteita tai palveluita, jotka erottuvat edukseen kilpailijoista. Fokusointistrategiassa yritys keskittyy vain yhteen tai muutamaankohdesegmenttiin ja pyrkii kustomoimaan tuotteensa ja palvelunsa mahdollisimman hyvin niille sopiviksi hyödyntäen joko kustannusjohtajuus- tai erilaistamisajattelua. (Porter 1980.) Tavallisesti born global -yritys saavuttaa kilpailuedun erikoistumisen kautta tarjoamalla innovatiivisia ja kilpailijoista erottuvia hyödykkeitä keskitetysti rajatuille kohderyhmille (Cavusgil & Knight 2009, 84).

Taulukko 2. Porterin kilpailustrategiat (mukaillen Porter 1980)

KILPAILUETU		
KILPAILUKENTTÄ	Alhainen hinta	Differointi
	Laaja kohderyhmä	1. Kustannusjohtajuus 2. Differoituminen
	Rajattu kohderyhmä	3. Fokusointi

Knightin ja Lieschin (2016, 95) mukaan born global -yritysten rakenne ja käytös eroaa suurista kansainvälisistä yrityksistä. Sen lisäksi, että born global -yrityksen tulee selviytyä uutuuden aiheuttamista rajoitteista, tulee sen pystyä selviytymään epävarmuudesta ja riskistä, jota uusi vieras kansainvälinen toimintaympäristö tuo tullessaan (Knight & Liesch 2016, 100). Uutuudella viitataan yrityksen nuoruuden lisäksi yrityksen toimintaan uusilla markkinoilla, kun taas ulkomaalaisuus kuvaa epävarmuutta ja kokemattomuutta, jota yritys kohtaa kansainvälisillä markkinoilla (Knight & Cavusgil 2004, 128). Vieras ja uusi markkina-alue on uudelle yritykselle epävarma ja kilpailtu toimintaympäristö, joka sisältää paljon riskejä (Knight & Liesch 2016, 100; Freeman, Edwards & Schroder 2006, 37; Knight & Cavusgil 2004, 128).

Anderson (2017, 44) tutki ruotsalaisia born global -yrityksiä ja havaitsi, että niiden halu ja odotukset kasvusta ovat suuremmat kuin muilla uusilla yrityksillä. Born global -yrityksen aineelliset ja taloudelliset resurssit ovat kuitenkin yleensä rajalliset (Cavusgil & Knight 2009, 11; Freeman ym. 2006, 35; Knight & Cavusgil 2004, 124) ja yksi merkittävimmistä born global -yrityksen kasvun esteistä on puuttuva rahoitus (Ughetto 2016, 853; Gabrielsson, Kirpalani, Dimitratos, Solberg & Zucchella 2008). Pienen koon ja nuoruuden vuoksi born global -yrityksen sisäisesti luodut kassavirrat ovat yleensä liian pieniä kasvutavoitteisiin nähden ja tarve ulkopuoliselle rahoitukselle, kuten riskipääomalle, on usein väistämätön (Ughetto 2016, 840; Eurofound 2012, 21; Gabrielsson ym. 2008). Ughetto (2016) havaitsi riskipääoman vaikuttavan born global -yrityksen kasvuun positiivisesti. Born global -yritykset tavoittelevat voimakkaammin

oman pääoman ehtoista ulkoista rahoitusta verrattuna nuoriin yrityksiin, jotka toimivat vain kotimaan markkinoilla. Kasvuhakuiset yritykset myös ovat todennäköisempiä hakemaan velkarahoitusta kuin yritykset, joilla ei ole kasvuhallua (Ardic ym. 2012, 492). Kuitenkin lyhyen luottohistorian ja korkeiden transaktiokustannusten (Ardic ym. 2012, 192) lisäksi rahoituksen saaminen on yleisesti ottaen vaikeampaa born global -yritykselle verrattuna vain kotimaan markkinoilla toimiviin yrityksiin (Alexy, Block, Sandner & Anne 2012).

2.2 Resurssipohjainen näkemys


Tutkielma hakee teoriapohjaa resurssipohjaisesta näkemyksestä (resource-based view), jota on sovellettu niin laskentatoimen kuin born global -yritysten tutkimiseen. Resurssipohjaisessa näkemyksessä yrityksen resurssien kykyä tuottaa yritykselle pysyvää kilpailuetua analysoidaan VRIO-viitekehyksen avulla. Viitekehyksen nimi tulee englanninkielisten sanojen *valuable*, *rare*, *inimitable* ja *organized* alkukirjaimista; näkemyksen mukaan pysyvä kilpailuetu saavutetaan resurssien avulla, jotka ovat arvokkaita, harvinaisia ja vaikeasti kopioitavissa ja joiden hyödyntämistä organisaation sisäinen järjestys ja käytännöt tukevat. (Barney 1997.) Laskentatoimi voidaan nähdä osana VRIO-viitekehyksen O-ulottuvuutta, eli sen mukaan johdon laskentatoimen menetelmien tarkastelu on yksi tapa tutkia, miten yrityksen sisäinen järjestys tukee avainresurssien hyödyntämistä eli strategian toimeenpanoa (Andersén & Samuelsson 2016). Resurssipohjainen näkemys korostuu born global -yrityksessä, jossa resurssit ovat tyypillisesti rajalliset (Cavusgil & Knight 2009, 50–52).

2.2.1 Resurssipohjainen näkemys ja born global -yritykset

Resurssipohjainen näkemys on yksi suosituimmista teorioista, jota käytetään organisatoristen suhteiden (organizational relationships) kuvailuun, selittämiseen ja ennustamiseen (Barney, Ketchen, Wright 2011, 1300). Resurssipohjaisen näkemyksen mukaan yrityksen kilpailuetu muodostuu resursseista, jotka ovat arvokkaita, harvinaisia

ja vaikeasti kopioitavissa. (Barney 1991). Resurssit voivat olla joko aineellisia tai aineettomia omaisuuseriä tai kyvykkyyksiä (Zhou, Li, Zhou & Su 2008, 987). Resurssipohjaisen näkemyksen taustalla on kaksi perusolettamaa. Ensimmäinen painottaa, että samalla toimialalla toimivien yritysten hallitsevat resurssiportfoliot ovat heterogeenisiä. Toisen mukaan resurssit eivät ole yritysten välillä täysin liikkuvia, mistä johtuen heterogeenisyys on pitkäkestoista. (Barney 1991.) Barney (2001) kritisoi vuoden 1991 artikkelissa olettaneensa oikeiden toimenpiteiden seuraavan automaattisesti siinä vaiheessa, kun yritys tunnistaa kilpailuetua luovat resurssinsa. Tätä epäkohtaa tarkentaakseen hän esitteli vuonna 1997 VRIO-viitekehysten (taulukko 3), joka lisäsi edellisten ehtojen joukkoon vaatimuksen yrityksen sisäiselle järjestykselle.

Taulukko 3. VRIO-viitekehys (mukaillen Barney 1997, 163)

Onko resurssi arvokas? (valuable)	Onko resurssi harvinainen? (rare)	Onko resurssi vaikeasti kopioitavissa? (inimitable)	Tukeeko organisaation sisäinen järjestys resurssin hyödyntämistä? (organized)	Lopputulokset
Ei	-	-		Kilpailullinen haitta
Kyllä	Ei	-		Yhdenvertainen kilpailutilanne
Kyllä	Kyllä	Ei		Väliaikainen kilpailuetu
Kyllä	Kyllä	Kyllä		Pysyvä kilpailuetu

Taulukossa 3 esitetty VRIO-viitekehys asettaa ehdot, jotka tulee täyttyä, jotta resurssin avulla voidaan luoda yritykselle pysyvää kilpailuetua. V-ulottuvuus tulee sanasta *valuable*, joka tarkoittaa, että resurssin tulee olla arvokas, jotta se voi luoda yritykselle kilpailuetua – jos resurssi ei ole arvokas, siihen uhratut voimavarat ovat yritykselle haitaksi (Barney 1991). Arvokkaaksi Barney ja Clark (2007, 57) määrittelevät resurssin, kun se avulla voidaan hyödyntää mahdollisuuksia tai vähentää uhkia yrityksen

toimintaympäristössä. R-ulottuvuus viittaa sanaan *rare*, eli resurssin tulee olla harvinainen yrityksen nykyisten tai potentiaalisten kilpailijoiden joukossa tai muuten resurssin avulla erottautuminen ei ole mahdollista. Vaikeasti kopioitavuus tulee I-ulottuvuuden sanasta *inimitable*, sillä jos resurssi on kopioitavissa, on kyseessä vain tilapäinen kilpailuetu. Viimeisenä mukaan liitetty O-ulottuvuus tulee sanasta *organized*. Sen mukaan organisaation täytyy olla sisäisesti järjestetty niin, että resurssin potentiaali voidaan muuttaa pysyväksi kilpailueduksi. (Barney 1991; Barney & Clark 2007, 57.)

Viitekehyksen esittelyn jälkeen sisäisen järjestyksen vaikutusta suorituskykyyn tutkineet tutkijat ovat todenneet sen olevan merkittävä tekijä kilpailuedun kannalta (Wiklund & Shepherd 2003, 1307). Useimmat tutkimukset ovat kuitenkin keskittyneet tutkimaan resurssien arvokkuutta, harvinaisuutta ja kopioitavuutta, mutta O-ulottuvuus on jäänyt vähemmälle huomiolle (Andersén & Samuelsson 2016, 467). Osa tutkijoista näkee, että kyky toimeenpanna strategia on kilpailukykyä luova resurssi itsessään. Toisten mielestä taas strategian toimeenpano on riippuvainen resursseista, jotka eivät itsessään luo pysyvää kilpailuetua, vaan täydentävät muita avainresursseja. (Barney 2001, 54.) Zhoun ym. (2008, 988) mukaan sisäinen järjestys tarkoittaa sitä, että useat muut täydentävät voimavarat ja kyvykkyydet edistävät avainresurssien hyödyntämistä. Yrityksen potentiaaliin hyödyntää tunnistettuja avainresursseja vaikuttaa O-ulottuvuuden alla moni tekijä, joita myös Barney (2007, 67) kutsuu täydentäviksi resursseiksi, sillä erillään muista toiminnoista ja resursseista ne eivät pysty luomaan kilpailuetua, mutta yhdistettynä muihin resursseihin niiden avulla on mahdollista hyödyntää avainresursseja täydessä potentiaalissaan.

Uuden yrityksen resurssit ovat tyypillisesti rajalliset, jolloin haasteena on niiden hankinta ja tehokas hyödyntäminen (Brinckmann ym. 2011, 217; Knight & Cavusgil 2004, 125). Koska resurssien tehokas käyttö on kriittistä niin menestymisen kuin selviämisen kannalta, on resurssipohjainen näkemys yksi pääteorioista, jonka avulla born global -yritysten toimintaa on pyritty selittämään. Resurssipohjaisen näkemyksen mukaan juuri organisaation resurssit, jotka ovat arvokkaita, harvinaisia ja vaikeasti kopioitavissa mahdollistavat yrityksen selviytymisen ja menestymisen kansainvälisillä markkinoilla. (Cavusgil & Knight 2009, 50–52.) Aineettomat omaisuuserät ja

kyvykkyydet ovat osoittautuneet born global -yrityksille erityisen tärkeiksi resursseiksi ja useat born global -yritykset kompensoivat rajallisia taloudellisia ja henkilöstöresurssejaan muilla olennaisilla liiketoimintaa mahdollistavilla resursseilla, kuten esimerkiksi kansainvälistymiseen kannustavalla yrityskulttuurilla ja uusilla teknologisilla ratkaisuilla (Cavusgil & Knight 2009, 52).

Taloudelliset resurssit ovat startup-yrityksen menestyksen kannalta keskeiset, sillä niiden avulla voidaan hankkia muita tarvittavia resursseja. Tämän vuoksi taloudellisten resurssien ollessa vähäiset, on niiden hankinnan ja käytön suunnittelu erityisen tärkeää. (Mengel & Wouters 2015, 197.) Resurssienhallinta on kriittistä erityisesti pienille yrityksille (Howorth & Westhead 2003, 94) ja resurssien ollessa rajalliset tulisi asianmukaisten kontrollikäytänteiden merkityksen korostua entisestään (Mitchell ja Reid 2000, 385). Resurssienhallinta on resurssipohjaisen näkemyksen mukaan osa VRIO-viitekehyksen O-ulottuvuutta ja näin suorassa yhteydessä yrityksen suorituskykyyn (Andersén & Samuelsson 2016, 469). Resurssienhallintaan suunnatut voimavarat ovat startup-yrityksissä kuitenkin yleensä rajalliset, mitä selittää tarve investoida tuotekehitykseen, markkinointiin ja myyntiin toiminnan alkuvaiheissa (Granlund & Taipaleenmäki 2005, 31–32).

2.2.2 Resurssipohjainen näkemys johdon laskentatoimessa

VRIO-viitekehyksen mukaan yrityksen täytyy olla sisäisesti järjestetty niin, että se voi saada parhaan mahdollisen hyödyn resursseistaan. (Barney & Clark 2007, 57). Barney (2007, 67) mukaan sisäiseen järjestykseen vaikuttaa moni tekijä, kuten myös esimerkiksi johdon laskentatoimeen kuuluvat formaalit raportointiprosessit, johdon ohjausjärjestelmät ja palkitsemisjärjestelmät. Yksi tapa lähestyä sisäistä järjestystä ja sitä, miten se tukee avainresurssien hyödyntämistä, on tarkastella johdon laskentatoimen menetelmien käyttöä yrityksessä (Andersén & Samuelsson 2016, 476). Aikaisemmissa tutkimuksissa johdon laskentatoimen menetelmien on mainittu vaikuttavan organisaation sisäiseen järjestykseen, mutta ensimmäisenä niiden yhteyttä suorituskykyyn resurssipohjaisen näkemyksen kautta tutkivat Andersén ja Samuelsson

(2016). Ottaen huomioon, että ei-rahamääräisten mittareiden merkitys johdon laskentatoimessa on kasvanut ja aineettomat omaisuuserät ovat resurssipohjaisen näkemyksen mukaan usein keskeisiä kestäväää kilpailukykyä luovia resursseja, on johdon laskentatoimen menetelmien merkityksen tutkiminen tästä näkökulmasta merkittävää (Andersén & Samuelsson 2016, 467).

Resurssipohjainen näkemys painottaa resurssien merkitystä suorituskyvyn kannalta, mikä taas perustelee resurssien kontrolloinnin ja johtamisen tärkeyttä, eli yhtä johdon laskentatoimen keskeisistä osa-alueista (Andersén & Samuelsson 2016). Johdon laskentatoimen yksi tavoitteista on tuottaa tietoa yritysjohdolle päätöksentekoa varten, jotta yritysjohto voisi tehdä strategiaa tukevia päätöksiä resurssien hankinnasta ja allokoinnista (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 118; Bhimani ym. 2015, 3; Burns, Quinn, Warren & Oliveira 2013). Barney (1995, 54) painottaa erityisesti pienten päivittäisten päätösten merkittävyyttä resurssien kehittämisen ja hyödyntämisen kannalta. Jo Anthony (1965, 17) määritteli johdon kontrollijärjestelmät prosessiksi, joka varmistaa, että resursseja hankitaan ja käytetään mahdollisimman tehokkaasti. Johdon laskentatoimen menetelmien käytön päätöksenteon tukena voidaan nähdä siis johtavan tehokkaampaan resurssien hyödyntämiseen, sillä tällöin on todennäköisempää, että tehdyt päätökset perustuvat laajempaan tietämykseen ja ymmärrys käytössä olevista resursseista ja niiden käytön seurauksista ovat paremmat (Andersén & Samuelsson 2016, 467). Resurssipohjainen näkemys perustelee johdon laskentatoimen menetelmien ja yrityksen parantuneen suorituskyvyn positiivista yhteyttä, jolle johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä tehdyt tutkimukset tarjoavat todisteita (Andersén & Samuelsson 2016, 469): Johdon laskentatoimen menetelmien tuottama tieto kuvastaa, miten tehokkaasti yrityksen resursseja hyödynnetään (Andersén & Samuelsson 2016, 467) ja tuotettua tietoa ja kontrollikäytänteitä hyödyntämällä pienen yrityksen niukkojen resurssien hallintaa voidaan optimoida (Lavia López & Hiebl 2015).

2.3 Johdon laskentatoimi ja born global -yritykset

2.3.1 Johdon laskentatoimi – taustaa

Laskentatoimi voidaan jakaa johdon laskentatoimeen (management accounting) sekä rahoittajien laskentatoimeen (financial accounting) (Bhimani ym. 2015, 3). Johdon laskentatoimessa näkökulma on yritysjohton informaatiotarpeiden palvelussa, kun taas rahoittajien laskentatoimi pyrkii tuottamaan tietoa erityisesti ulkopuolisille sidosryhmille. Rahoittajien laskentatoimi on yrityksissä hyvin samankaltaista, mihin syynä ovat monet yrityksen raportointia määrittelevät yhteiset säännökset. Tarve johdon laskentatoimen tuottamalle informaatiolle taas tulee ulkopuolisen normin sijasta yrityksen sisältä, mistä johtuu se, että käytännöt voivat erota paljonkin eri yritysten välillä. (Ikäheimo ym. 2016, 13–14.) Institute of Management Accountants (IMA 2008) määrittelee johdon laskentatoimen funktioksi, johon sisältyy osallistumista päätöksentekoon johtotasolla, suunnitelmalaskelmien, suorituskykymittaristojen ja kontrollikäytäntöjen laatimista sekä raporttien tuottamista johdon strategiaprosessin tueksi. CIMA:n (Chartered Institute of Management Accountants) määritelmän mukaan johdon laskentatoimi on toiminto, jossa rahamääräistä ja ei-rahamääräistä informaatiota hankitaan, analysoidaan, kommunikoidaan ja käytetään niin, että yritykselle syntyy arvoa. CIMA painottaa, että johdon laskentatoimi ei esiinny irrallaan muista yrityksen toiminnoista, vaan siinä yhdistyvät kirjanpito, rahoitus ja johtaminen erilaisten liiketoimintaosaamisten ja tekniikoiden kanssa. Chenhallin (2003, 129) mukaan johdon laskentatoimen terminologia on jokseenkin sekavaa, sillä monia termeistä käytetään päällekkäin samassa merkityksessä. Hänen mukaansa johdon laskentatoimi (management accounting) koostuu käytännöistä, kuten budjetoinnista ja kustannuslaskennasta. Johdon laskentatoimen menetelmät (management accounting systems) taas viittaavat systemaattiseen johdon laskentatoimen hyödyntämiseen tavoitteiden saavuttamiseksi. Johdon ohjausjärjestelmät (management control systems) sisältävät johdon laskentajärjestelmien lisäksi myös muita kontrollimekanismeja. (Chenhall 2003, 129.)

Bhimanin ym. (2015, 3) mukaan johdon laskentatoimi pyrkii tuottamaan rahamääräisten ja ei-rahamääräisten mittareiden avulla yritysjohdolle informaatiota, joka on relevanttia organisaation tavoitteiden kannalta ja tukee näin päätöksentekoa. Ikäheimon ym. (2016, 118) mukaan päätökset voivat olla luonteeltaan joko operatiivisia tai strategisia. Burns ym. (2013, 4) korostavat johdon laskentatoimen käsittelemän tiedon olevan organisaation sisäistä ja tukevan sekä lyhyen että pitkän aikavälin suunnittelua. Ikäheimon ym. (2016, 118) mukaan päätöksentekoa tukevan informaation lisäksi johdon laskentatoimi tukee yrityksen johtamista myös ohjaamalla ihmisiä sekä varmistamalla resurssien riittävyyden. Ohjaaminen tapahtuu, kun esimerkiksi erilaisilla mittareilla ja palkitsemisjärjestelmillä pyritään keskittämään työntekijöiden huomio organisaation keskeisiin tavoitteisiin. Resurssien tarvetta voidaan arvioida erilaisin tulevaa kehitystä ennustavien laskelmin, joiden avulla pyritään usein vaikuttamaan myös esimerkiksi rahoituspäätöksiin. (Ikäheimo ym. 2016, 119–120.)

Johdon laskentatoimi on mahdollista jakaa osa-alueisiin monella eri tapaa (Ikäheimo ym. 2016, 120). Libby ja Waterhouse (1996) jakoivat johdon laskentatoimen aihealueet viiteen kategoriaan: suunnittelu-, kontrolli-, kustannus-, ohjaus- ja päätöksentekomenetelmät. Chenhallin ja Langfield-Smithin (1998) mukaan johdon laskentatoimi koostuu toiminnoista, kuten budjetoinnista, suunnittelusta, päätöksentekoa tukevista menetelmistä sekä rahamääräiseen ja ei-rahamääräiseen tietoon perustuvasta suorituskyvyn arvioinnista. Vuosien aikana perinteiset laskentamenetelmät ovat saaneet rinnalleen moderneja laskentaideologioita, joihin kuuluvat esimerkiksi toimintopohjaiset menetelmät, strateginen johdon laskentatoimi ja tasapainotettu tulokortti. Uudet tekniikat tukevat modernia teknologiaa ja johtamismalleja, kuten kokonaisvaltaista laatujohtamista ja JIT-periaatetta (Just-In-Time), sekä auttavat menestymään kilpailussa globaaleilla markkinoilla. (Abdel-Kader & Luther 2006, 336.) 1990-luvun jaottelun voidaan kuitenkin nähdä yhä toimivan, sillä samat osa-alueet toistuvat lähes vastaavina myös viime vuosina julkaistuissa tutkielmissa ja teoksissa (esim. Laitinen 2011; Bhimani ym. 2015; Ikäheimo ym. 2016).

Ikäheimo ym. (2016) jakavat johdon laskentatoimen kustannuslaskentaan, toiminnan ohjaamiseen ja päätöksentekoon. Heidän mukaansa kustannuslaskenta on oleellinen osa

johdon laskentatoimea, sillä sen tuottamaa informaatiota käytetään niin toiminnan ohjaamisessa kuin päätöksentekoa ohjaavissa laskelmissa (Ikäheimo ym. 2016, 120). Bhimanin ym. (2015, 3) mukaan kustannuslaskenta mittaa ja raportoi sekä rahamääräistä että ei-rahamääräistä informaatiota, joka liittyy organisaation resurssien hankintaan ja kulutukseen. Toiminnan ohjaamisen Ikäheimo ym. (2016) jakavat kolmeen osa-alueeseen: laskentatoimi strategisen ohjauksen tukena, budjetointi sekä suorituksen arviointi ja tulospalkkaus. Päätöksentekoon liittyen Ikäheimo ym. (2016) erottelevat omiksi osa-alueiksi hinnoittelu- ja vaihtoehtolaskelmat sekä investointilaskelmat.

2.3.2 Johdon laskentatoimi pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä

Johdon laskentatoimea ei ole aiemmin tutkittu erityisesti born global -yrityksissä. Johdon laskentatoimi pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä, joihin born global -yrittäjäkin tavallisesti lukeutuu (Knight & Liesch 2016, 94; Eurofound 2012, 13), on kuitenkin kiinnostanut tutkijoita enemmän jo noin 20 vuoden ajan; vuonna 2015 Lavia López ja Hiebl toteuttivat aiheesta kattavan kirjallisuuskatsauksen, joka perustui 73 johdon laskentatoimea pienissä ja keskisuurissa yrityksissä käsittelevään tutkimukseen, joista valtaosa oli julkaistu 2000-luvulla. Tutkimuksista osassa tarkasteltiin pieniä yrityksiä, osassa pieniä ja keskisuuria yrityksiä, kun taas osassa tarkastelun kohteena ovat olleet erilaiset startup- ja kasvuyritykset. On selvää, että taloushallinnon järjestely ja käytetyt menetelmät ovat merkittäviä yrityksen menestyksen kannalta (Laitinen 2011, 85; McChlery ym. 2005, 3). Tutkimustulokset ovatkin hyvin yhteneviä siitä, että johdon laskentatoimi on hyödyllistä sekä pienille yrityksille että startup-yrityksille (Samuelsson ym. 2016; Lohr 2012; Mengel & Wouters 2015; Lavia López & Hiebl 2015, 35; Laitinen 2011, 85). Laskentainformaatio on oleellista pienelle yritykselle, sillä se tukee päätöksentekoa sekä auttaa suunnittelemaan ja arvioimaan toimintaa (Cassar 2009, 32) ja Kingin, Clarksonin ja Wallacen (2010) mukaan johdon laskentatoimen menetelmien käyttö pienissä yrityksissä onkin yhteydessä korkeampaan suorituskykyyn yrityksen saadessa käsiinsä päätöksenteon kannalta olennaista tietoa.

Erityisesti suunnittelu, seuranta- ja kontrollitoiminnot ovat kriittisiä pienen yrityksen menestymisen kannalta ja niiden riittämätön käyttö on usein syynä pienen yrityksen taloudellisiin ongelmiin (Laitinen, 2011, 85; Mitchell & Reid 2000, 385). Jo Berman, Gordon ja Sussman (1997) havaitsivat suunnittelun auttavan pienyritystä tekemään nopeampia päätöksiä sekä allokoimaan resursseja tehokkaammin. Perry (2001) selvitti formaalien suunnitelmakäytäntöjen yhteyttä pienten yritysten selviytymiseen ja havaitsi, että työntekijöiden lukumäärän noustessa yli neljään, parantaa suunnitelmalaskelmien käyttöönotto yrityksen selviytymismahdollisuuksia. Davilan, Fosterin ja Jian (2015, 79) mukaan formaalien suunnittelu- ja kontrollijärjestelmien puute on myös yksi syy startup-yritysten epäonnistumisiin. Davilan, Fosterin ja Jian (2010, 83) mukaan startup-yrityksen johto pyrkii yleensä välttämään liikaa byrokratiaa ollen samalla sokea kaaokselle. Vaikka johdon laskentatoimen nähdään olevan hyödyllistä, ovat tulokset esimerkiksi taloudellisen suunnittelun ja kontrollien merkityksestä varsinkin pienille ja nuorille startup-yrityksille olleet osittain ristiriitaisia (Mengel & Wouters 2015, 193; Gruber 2007, 783) – rajallisten resurssien ja epävarmuuden kannalta formaaleille käytännöille on nähty tarvetta, mutta toisaalta datan puute, työntekijöiden vähäinen lukumäärä ja suhteellisen yksinkertaiset toimintorakenteet vähentävät menetelmien tuomaa hyötyä (Mengel & Wouters 2015, 193). Davila ym. (2015) havaitsivat, että yleensä korkeampi rajahyöty saavutetaan, kun kaikkia mahdollisia yrityksen strategiaa tukevia käytäntöjä ei oteta käyttöön.

Johdon laskentatoimi ei esiinny samanlaisena jokaisessa yrityksessä, vaan sen luonteeseen ja rooliin yrityksessä vaikuttaa koon lisäksi moni muu tekijä, kuten yrityksen ikä, muut organisatoriset tekijät ja toimintaympäristö. Samuelsson ym. (2016) toteavat aiempien tutkimusten todistaneen formaalien suunnitelmakäytäntöjen olevan hyödyllisiä pienyrityksille, mutta kysymys, miksi yritysten tosiasialliset käytännöt kuitenkin eroavat toisistaan, jää useimmiten vastaamatta. Johdon laskentatoimen käyttöä lisäävät todistetusti esimerkiksi yrityksen suurempi koko, kovempi kilpailutilanne, korkeampi epävarmuus, kansainvälistyminen, kriisit sekä riskipääomarahoitus. Johdon laskentatoimen käyttöä laskevat pula resursseista ja kyvykkyyksistä sekä yksinkertainen organisaatorakenne. (Lavia López & Hiebl 2015; Lohr 2012; Becker, Ulrich & Staffel 2011; Davila & Foster 2007; Davila 2005; Davila & Foster 2005; Howorth & Westhead

2003; Burns & Vaivio 2001; Marriot & Marriot 2000.) Löydökset yhdessä tukevat kontingenssiteoriaa, jonka periaatteiden mukaan on mahdotonta määrittää yhtä parasta tapaa järjestää johdon laskentatoimea yrityksessä, vaan on otettava huomioon erilaiset yrityksen sisäiset tekijät ja toimintaympäristön olosuhteet (Chenhall 2003; Otley 1980).

Pienet yritykset käyttävät todistetusti johdon laskentatoimen menetelmiä vähemmän ja alkeellisemmin kuin suuremmat yritykset (Lavia López & Hiebl 2015, 98; Laitinen 2011, 89; Quinn 2011, 346; Granlund & Lukka, 1998, 207). Laitisen (2011, 85) mukaan pienimmissä yrityksissä suunnittelu- ja kontrollitoiminnot ovat yleisesti ottaen hyvin yksinkertaisia ja informaaleja, mutta kuitenkin merkittävässä roolissa strategian kannalta. Lohr (2012) sekä Collis ja Jarvis (2002) havaitsivat, että ylimääräisenä tuotettujen laskelmien nähdään avustavan johdon päätöksentekoa, kun taas lakisääteisiä raportteja ei niinkään koeta hyödyllisiksi. Informaatiotarpeisiin pystytään tavallisesti vastaamaan informaaleilla käytännöillä, mutta kasvun myötä informaatiotarpeiden kasvaessa tarve skaalattavissa oleville järjestelmille kasvaa (Lavia López & Hiebl 2015, 105; Davila & Foster 2005, 1044; Granlund & Lukka, 1998, 207). Sen lisäksi, että käytäntöjä on vähemmän ja menetelmät alkeellisempia, käyttävät pienet yritykset johdon laskentatoimea myös eri tavalla ja eri tarkoituksiin kuin suuremmat yritykset (Lavia López & Hiebl 2015). Lavia Lópezin ja Hieblin (2015, 83) mukaan aiemmat tutkimukset todistavat, että syy talousinformaation tuottamiseen voi olla lähtöisin yrityksen sidosryhmistä, mutta menetelmien käyttö parantaa yrityksen suorituskykyä. Cassar (2009, 49) näkee, että ensisijainen motivaatio talousinformaation tuottamiselle uudessa yrityksessä eivät kuitenkaan ole ulkopuolisten asettamat vaatimukset, vaan yrittäjän halu ymmärtää toimintaympäristön epävarmuutta. Tuotetun informaation luonteeseen ja käyttöön vaikuttavat ensisijaisesti yrityskohtaiset tarpeet ja mahdolliset muilta tulevat ehdot (Euroopan komissio 2008, 9; Collis & Jarvis 2002, 108).

Vaikka pieni startup-yritys hyötyisi johdon laskentatoimesta, harjoitetaan sitä yleensä kuitenkin suhteellisen vähän yrityksen tavallisesti niukkojen resurssien vuoksi (Lohr 2012, 35). Resurssipula voi estää edistyneempien käytäntöjen kehittämisen ja käyttöönoton myös silloin, kun tarve niiden tuottamalle informaatiolle on tunnistettu (Laitinen 2011, 89). Suunnittelu vaatii tulevien kassavirtojen ennustamista, jolloin yritys

pysyy koko ajan hyvin tietoisena taloudellisesta tilanteestaan (Mengel & Wouters 2015, 196). Formaalien suunnitelmakäytäntöjen avulla yrityksen rajalliset resurssit on helpompi allokoida strategian mukaisesti, mutta vähäiset resurssit eivät kuitenkaan yleensä lisää suunnitelma- ja kontrollimenetelmien käyttöä, vaan ovat pikemminkin este käyttöönotolle (Mengel & Wouters 2015, 196; Brinckmann ym. 2011, 226). Resurssien ollessa rajalliset joutuu yritys tekemään valintoja johdon laskentatoimen suhteen ja vertaamaan hyötyjä suhteessa kustannuksiin (Lavia López & Hiebl 2015, 82; Cassar 2009, 30–31). Marriotin ja Marriotin (2000, 484) mukaan pienyritysten johdossa käyttöä olisi lakisääteisten raporttien rinnalla myös muille laskelmille, mutta usein hyötyjen ei kuitenkaan nähdä kattavan lisäinformaation tuottamisesta aiheutuvia kustannuksia. Startup-yritykset eivät tavallisesti kehitä käytäntöjään tarpeidensa edelle, jotka lisääntyvät kasvuvauhdin mukana (Davila ym. 2010, 82–83). Brinckmannin ym. (2011, 235) mukaan esimerkiksi suunnitelmalaskelmien valmisteluun kuluu huomattavasti aikaa, joka voitaisiin suunnata muihin arvoa luoviin toimintoihin. Myös johdon ohjausjärjestelmien käyttöönotto vaatii niin taloudellisia resursseja kuin aikaa, minkä vuoksi nuori yritys todennäköisesti tekee päätökset uusien menetelmien soveltamisesta harkiten (Sandino 2007, 266).

Nuori yritys on vanhaa yritystä joustavampi ja sen on helpompi omaksua uusia toimintatapoja, sillä organisatorisen oppimisen teorian mukaan uuden tiedon kehittäminen on nopeampaa, kun ei ole vanhoja opittuja käytänteitä, joista tulisi ensin oppia pois (Knight & Cavusgil 2004, 128; Autio ym. 2000, 911). Uusissa yrityksissä ei ole vielä vakiintunutta arkkitehtuuria, vaan päätökset esimerkiksi tuotteista, kohderyhmistä, yhteistyökumppaneista, teknologiasta sekä sovellettavista laskentakäytännöistä ovat osa normaalia työpäivää (Davila & Foster 2005, 1040). Johdon asenne muutoksia kohtaan on yleensä myönteinen (Knight & Cavusgil 2004, 136). Davilan ym. (2010, 79) mukaan pienyrityksen toimitusjohtaja on tavallisesti yksi perustajista ja tekee valtaosan toimintaa koskevista päätöksistä. Yrityksen alkuvaiheissa omistaja-yrittäjä huolehtii taloushallinnosta yleensä itse, mutta kasvun myötä ja liiketapahtumien määrän kasvaessa siirrytään pikkuhiljaa käyttämään formaalimpeja prosesseja (Perren, Berry & Partridge, 1999, 358–359). Johdon näkemykset menetelmien hyödyllisyydestä vaikuttavat suunnitelma- ja kontrollikäytäntöjen

hyödyntämiseen etenkin yrityksissä, joissa omistaja-yrittäjän merkitys on korostunut (Mengel & Wouters 2015, 197; McChleryn ym. 2005). Granlund ja Taipaleenmäki (2005, 49) huomauttavat, että yksi syy kontrollijärjestelmien käytön vähäisyyteen pienissä yrityksissä voi olla se, että omistaja-yrittäjä kokee olevansa selvillä toiminnan tilasta ilman tarkempia laskelmia. Osaamisen puute on myös yksi mahdollinen selitys talousinformaation käytön ja arvostuksen puutteeseen: laskentainformaation tuottamisesta vastaavien henkilöiden heikon osaamisen on havaittu laskevan sekä menetelmien käyttöä että niistä saatavaa hyötyä (Lavia López & Hiebl 2015, 105; Marriot & Marriot 2000, 486; Mitchell & Reid 2000, 386).

Andersén ja Samuelsson (2016) havaitsivat, että kasvaville yrityksille johdon laskentatoimen menetelmien käyttö on tärkeää suorituskyvyn kannalta. Pienten ja keskisuurten yritysten kohdalla kasvun on tunnistettu sekä lisäävän johdon laskentatoimen menetelmien käyttöä ja arvostusta (esim. Davila & Foster 2005) että vaikuttavan käytettävien menetelmien valintaan (Andersén & Samuelsson 2016, 467). Cassarin (2009, 33) mukaan toiminnan kasvaessa laskelmien tuottaminen on myös entistä kustannustehokkaampaa. Tavoiteltaessa kasvua edellytykset ja tarve formaaleille suunnittelukäytännöille ovat suurempia, mikä tyypillisesti näkyy myös käytössä olevien menetelmien lukumäärän kasvuna (King, Clarkson & Wallace 2010, 51; Berman ym. 1997, 1). Davilan ja Fosterin (2005; 2007) sekä Davilan (2010) mukaan kasvun myötä kuitenkin myös johdon ohjausjärjestelmien käyttö on tehokkaampaa. Pieni yritys hyötyy menetelmistä vasta, kun aikeissa on kasvaa – toisaalta ohjausjärjestelmät, kuten esimerkiksi suunnitelma- ja arviointilaskelmat, luovat otollisen ympäristön kasvuille ja näin mahdollistavat kasvun osaltaan. Johdon ohjausjärjestelmien käyttöönotto ei kuitenkaan suoraan johda yrityksen kasvuun. (Davila ym. 2010.)

Moderneja laskentamenetelmiä, kuten toimintolaskentaa, ei kasvavista startup-yrityksistä usein löydetä, mille yksi syy voivat Granlundin ja Taipaleenmäen (2005) mukaan olla laskentatoimen perusongelmat, jotka usein tulevat vastaan esimerkiksi epävarman toimintaympäristön, tulevaisuusorientaation ja resurssien vuoksi. Yrityksen elinkaaren synty- tai kasvuvaiheessa oleva yritys tarvitsee vähemmän laskenta- ja ohjausjärjestelmiä kuin yrityksen elinkaaren alkuvaiheet ohittanut yritys.

Selittävänä tekijänä voidaan nähdä kasvuvaiheen jälkeinen tarve keskittyä vähentämään kustannuksia ja parantamaan päätöksentekoa, kun taas kasvuvaiheessa olevan yrityksen pääintressit ovat toisaalla. (Kallunki & Silvola 2008). Sandinon (2007) mukaan kasvuvaiheessa oleva nuori yritys valitsee johdon ohjausjärjestelmänsä eri taustaoletuksin kuin vakiintunut yritys. Ensinnäkin nuoren yrityksen käyttöönottopäätöstä saattaa painostaa tarve järjestykselle, kun taas vakiintuneessa yrityksessä on yleensä jo jonkinlaisia kontrollijärjestelmiä entuudestaan. Toiseksi siinä, missä vakiintunut yritys miettii uusien käytäntöjen yhteensopivuutta vanhojen järjestelmien kanssa, on ensimmäisiä käytäntöjään valitsevan yrityksen mietittävä, miten päätökset vaikuttavat tulevaisuuden valintoihin. Kolmanneksi nuori yritys käyttää tyypillisesti vakiintunutta yritystä enemmän epäformaaleja käytäntöjä ja investoi vain järjestelmiin, jotka vapauttavat johtoa rutiininomaisista tehtävistä. (Sandino 2007, 266.)

Mitä monimutkaisempia asiat, kuten toimintaympäristö ja yrityksen sisäinen rakenne ovat, sen enemmän pienet yritykset näyttävät käyttävän johdon laskentatoimen menetelmiä. On kuitenkin vain vähän tietoa siitä, missä vaiheessa tarve menetelmille koetaan niin suureksi, että käyttöönotto tapahtuu. (Lavia López & Hiebl 2015, 111.) Esimerkiksi Gruberin (2007) tutkimuksen tulokset osoittavat suunnittelun hyödyttävän uutta dynaamisessa toimintaympäristössä toimivaa yritystä. Varsinkin korkea epävarmuus ja jatkuva muutostila luovat tarvetta päätöksenteon kannalta relevantille informaatiolle (Andersén ja Samuelsson 2016, 476) ja taloushallintoon panostetaan yleensä enemmän, jotta saadaan laadukasta tietoa ja laskelmia päätöksenteon tueksi (Cassar & Ittner 2009, 318; Granlund & Taipaleenmäki 2005, 33). Epävarmuuden luomia riskejä voidaan yrittää minimoida formaaleilla ja epäformaaleilla ohjaus- ja kontrollijärjestelmillä (Freeman ym. 2006, 37). Epävarmuus lisää tarvetta ennustelaskelmille startup-yrityksessä ja niiden käyttöä painotetaan erityisesti yrityksessä, jossa on paljon aineetonta omaisuutta (Cassar 2009, 28–29). Debrulle ja Maes (2015, 171) painottavat yrityksen tietovarojen tärkeyttä kansainvälistymisprosessin onnistumisen kannalta ja kansainvälisillä markkinoilla toimimisen onkin havaittu olevan yhteydessä korkeampaan johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön pienyrityksissä (Lavia López & Hiebl 2015, 103). Davila ja Foster (2005; 2007) havaitsivat, että kansainvälisillä markkinoilla toimiva startup-yritys

ottaa käyttöön johdon laskentatoimen menetelmiä, kuten talouden suunnitelma- ja arviointimenetelmiä, aikaisemmassa vaiheessa kuin kotimaisilla markkinoilla toimiva vastaava yritys. Myös Davilan ym. (2015) saamat tutkimustulokset tukivat osittain hypoteesia siitä, että johdon ohjausjärjestelmät ovat arvokkaampia yrityksille, joiden toimintaympäristö on kansainvälinen sekä kilpailu voimakasta ja kasvutavoitteet suuret. Lisäksi Lavia López ja Hiebl (2015, 103) ja Cassar (2009, 28–29) tunnistavat kirjallisuuskatsauksessaan korkean kilpailun olevan yhteydessä korkeampaan johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön.

Brinckmannin ym. (2011, 235) mukaan nuoren yrityksen epävarmassa toimintaympäristössä taloudellisten mittareiden tuoma hyöty on kuitenkin rajallista. Granlundin ja Taipaleenmäen (2005, 33) mukaan jatkuvasti muuttuva toimintaympäristö ja -tavat ovat toisaalta este myös laskentajärjestelmien kehittämislle, sillä ei voida olla varmoja niiden toimivuudesta muuttuneessa ympäristössä, minkä vuoksi suuria investointeja pyritään usein välttämään. Pienen startup-yrityksen suunnittelun aikajänne on usein suhteellisen lyhyt, mihin yleensä hyvin todennäköisesti vaikuttaa yrityksen kohtaama suuri epävarmuus, joka tekee pitkän aikavälin suunnittelusta, kuten vuositason budjetoinnista hankalaa ja jopa turhaa. (Mengel & Wouters 2015, 205; Granlund & Taipaleenmäki 2015, 35). Borgers, Hashimoto ja Limongi (2013, 362) tutkivat suunnitelmalaskelmien asemaa startup-yrityksissä ja havaitsivat epävarman toimintaympäristön lisäävän tarvetta formaaleille suunnitelmakäytännöille, mutta toisaalta huonontavan samalla suunnitelmien laatua.

Suunnittelu-, seuranta- ja kontrollitoimintoja ja niiden käyttöönottoa pienen yrityksen ja startup-yrityksen konteksteissa on tutkittu useampaan otteeseen (esim. Davila 2005; Davila & Foster 2005, 2007; Granlund & Taipaleenmäki 2005; McChlery ym. 2005; Davila, Foster & Li 2009; Davila ym. 2010, 2015; Marc, Peljhan, Sobota ja Tekavcic 2010). Davilan ym. (2010) mukaan on yleisempää, että arviointimenetelmiä otetaan käyttöön vasta, kun suunnittelulaskelmat ovat käytössä. Mengel ja Wouters (2015) havaitsivat valtaosan pienistä ja nuorista startup-yrityksistä hyödyntävän viittä taloudellista suunnitelma- ja kontrollijärjestelmää: myyntiennusteita, kassavirtaennusteita, tunnuslukuja, varianssianalyyskejä sekä toimintabudjetteja. Myös

aiemmat tutkimukset ovat tunnistaneet startup-yritysten käyttävän edellä mainittuja menetelmiä (esim. Sandino 2007; Davila ym. 2010; Granlund & Taipaleenmäki 2005). Davila ja Foster (2005; 2007) jakoivat johdon ohjausjärjestelmän kahdeksaan eri kategoriaan ja tutkivat niiden käyttöä pienissä ja keskisuurissa startup-yrityksissä. Tulokset kertovat talouden suunnittelun – budjetoinnin, kassavirtalaskelmien ja myyntiennusteiden – kuuluvan startup-yritysten toimintoihin jo ensimmäisinä vuosina. Myöhemmin mukaan tyypillisesti tulee myös taloudellisen toiminnan arviointi. Ennen virallisten menetelmien käyttöönottoa yritykset käyttivät yksilöllisiä itse kehitettyjä menetelmiä. Myös Davilan ym. (2010) mukaan itse kehitetyillä järjestelmillä pyritään vastaamaan spesifeihin tarpeisiin ennen formaalien ohjausjärjestelmien käyttöönottoa.

Myös born global -yritysten sidosryhmät voivat vaikuttaa menetelmien käyttöönottoon: Davilan ja Fosterin (2005, 1043) mukaan usein ulkoisen oman pääoman kuvioihin tuleminen on hetki, jolloin formaaleja seurantakäytäntöjä viimeistään tarvitaan. Startup-yrityksessä kassavirta on usein negatiivinen ja rahoituskierrroksia tarvitaan useampia, jolloin toimivat suunnitelmalaskelmat auttavat hahmottamaan rahavarojen riittävyyttä, priorisoimaan toimintaa oikeaan suuntaan sekä olemaan ajoissa liikkeellä uutta rahoitusta hakiessa (Ardic ym. 2012, 492; Davila ym. 2010, 99; Davila & Foster 2007, 921). Riskipääoman sijoittajilla on usein kokemusta vastaavista tilanteista ja siksi suunnittelu- ja arviointimenetelmien käyttöönotto voi joskus johtua myös suoraan heistä - joko vaatimuksen tai sijoittajan toimesta yritykseen palkatun henkilön kautta (Davila & Foster 2007; Davila 2005, 229). McChleryn ym. (2005) mukaan rahoittajien asettamat paineet myös kehittävät laskentakäytäntöjä. Syitä ohjausjärjestelmien käyttöönotolle voivat olla esimerkiksi sopimuksista tai säätelystä johtuvat pakotteet tai pyrkimys nostaa yrityksen uskottavuutta ulkopuolisten silmissä (Davila ym. 2010, 95–96; Granlund & Lukka 1998, 201), sillä Davilan ym. (2015, 237) mukaan ohjausjärjestelmien nähdään edustavan laatua ja tulevaisuuden kasvupotentiaalia. Vaikka riskipääomalla rahoitettujen startup-yritysten toimintaympäristöt ja sisäiset ominaisuudet voivat erota paljon toisistaan, on startup-yritysten havaittu ottavan käyttöön samankaltaisia johdon ohjausjärjestelmiä samaan tahtiin ja muita yrityksiä aiemmassa vaiheessa (Davila & Foster 2007; Davila ym. 2010.; Davila ym. 2015).

Cassarini (2009) mukaan startup-yrityksissä on yleistä, että johto tietää yrityksen tilanteesta ja tulevaisuudennäkymistä enemmän kuin mahdolliset rahoittajat. Ensinnäkin suuri osa tiedosta on kontekstisidonnaista, minkä vuoksi ulkopuolisten on vaikeampi arvioida yrityksen nykytilaa ja tulevaisuudennäkymiä. Toinen suuri ero julkisiin pörssiyrityksiin verrattuna on vaihtoehtoisten tiedonlähteiden saatavuus – lakisääteiset raportointivelvoitteet ovat tavallisesti normaalia alhaisemmat, julkisiin pörssiyrityksiin verrattuna startup-yritykset tuloksineen eivät ole median ensisijainen kiinnostuksen kohde, eikä myöskään sijoittajien arvioita pienistä yrityksistä ole usein saatavilla. Mitä suurempaa epätietoisuus on, sitä epätodennäköisemmin sijoituspäätös syntyy tai oman pääoman kustannus on korkea. Laskentatoimen menetelmillä voidaan alentaa agenttikustannuksia, sillä säännöllisten raporttien avulla yrityksen toiminnan valvominen ja seuranta on ulkopuolisen näkökulmasta helpompaa. Valvonnan seurauksena moraalikato on vähäisempää, eli yrityksen johto keskittyy oman etunsa sijasta ajattelemaan yrityksen parasta. (Cassarini 2009, 30–31.) Collisin ja Jarvisin (2002, 101) mukaan listaamattoman yrityksen ja sen sijoittajien välinen informaation epäsymmetria ei kuitenkaan ole yhtä suurta kuin julkisesti listatussa yrityksessä. Pienen yrityksen toimintorakenteet ovat myös suhteellisen yksinkertaisia, mikä vähentää varaa sekä sisäiselle että ulkoiselle moraalikadolle (Collis & Jarvis 2002, 101).

2.4 Tutkielman teoreettinen viitekehys

Johdon laskentatoimeja on vuosien saatossa tutkittu paljon erilaisissa yrityksissä ja ympäristöissä, mutta kuitenkin viime aikoina yleistyneet born global -yrityksiksi nimitettävät nuoret kansainväliset yritykset näyttävät jääneen lähes kokonaan tutkimusten ulkopuolelle. Born global -yritykseksi kutsutaan yritystä, joka heti ensimmäisistä toimintavuosistaan lähtien saa merkittävän osan liikevaihdostaan kansainvälisiltä markkinoilta (esim. Knight & Liesch 2016, 93; Eurofound 2012, 63). Kansainvälistymistä ovat helpottaneet globalisaatio ja teknologian kehitys, mikä on näkynyt born global -yritysten kasvaneena määränä (Knight & Liesch 2016, 94; Cavusgil & Knight 2009, 19). Nuoresta iästään johtuen born global -yritykset lukeutuvat kokonsa perusteella ainakin aluksi pienyrityksiin (Knight & Liesch 2016, 94;

Eurofound 2012). Pienuuden lisäksi born global -yrityksen on selvittävä uutuuden ja vieraan kansainvälisen toimintaympäristön tuomista haasteista (Knight & Liesch 2016, 100). Usein rajalliset pääomavarannot yhdistettyinä koviin kasvutavoitteisiin luovat väistämättömän tarpeen ulkopuoliselle rahoitukselle (Ughetto 2016, 840; Eurofound 2012, 21; Gabrielsson ym. 2008).

Koska born global -yrityksen resurssit ovat pienen yrityksen tapaan tavallisesti rajalliset, on niiden viisas käyttö merkittävää menestyksen kannalta (Brinckmann ym. 2011, 217; Knight & Cavusgil 2004, 125; Howorth & Westhead 2003, 94). Born global -yritysten toimintaa onkin usein pyritty selittämään resurssipohjaista näkemystä hyödyntäen. Resurssipohjaisen näkemyksen mukaan yrityksen avainresurssit ovat arvokkaita, harvinaisia ja vaikeasti kopioitavissa olevia, aineellisia tai aineettomia omaisuuseriä ja kyvykkyyksiä, jotka mahdollistavat selviytymisen ja menestymisen kansainvälisillä markkinoilla (Cavusgil & Knight 2009, 50–52; Barney 1991). Jotta arvokas, harvinainen ja vaikeasti kopioitavissa oleva resurssi tuottaa yritykselle maksimaalisen kilpailuedun, tulee resurssipohjaiseen näkemykseen kuuluvan VRIO-viitekehyksen mukaan yrityksen olla sisäisesti järjestetty niin, että se tukee resurssin hyödyntämistä (Barney 1997, 163). Yksi tapa tutkia, tukeeko organisaation sisäinen järjestys avainresurssien hyödyntämistä, on tarkastella yrityksen käyttämiä johdon laskentatoimen menetelmiä (Andersén & Samuelsson 2016, 476). Johdon laskentatoimen yksi päätehtävistä taas on tuottaa tietoa, jonka avulla voidaan varmistaa avainresurssien mahdollisimman viisas ja tehokas käyttö (Ikäheimo ym. 2016, 118; Bhimani ym. 2015, 3; Burns ym. 2013), minkä perusteella sen voidaan nähdä olevan osa VRIO-viitekehyksen O-ulottuvuutta (Andersén & Samuelsson 2016, 476) ja vaikuttavan näin yrityksen kilpailuedun muodostumiseen.

Aikaisempien born global -yrityksiin kohdistuvien johdon laskentatoimen tutkimusten puutteessa kontekstia lähestyttiin tarkastelemalla johdon laskentatoimea sekä pienissä yrityksissä että startup-yrityksissä, joihin myös born global -yritys tavallisesti lukeutuu (Knight & Liesch 2016, 94; Eurofound 2012, 13). Tutkimusten löydökset eivät aina tukeneet toisiaan, mutta yleisesti esille nousi havainto siitä, miten johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön ja hyödyllisyyteen on yhteydessä moni tekijä,

kuten esimerkiksi yrityksen koko, ikä ja toimintaympäristö (esim. Lavia López & Hiebl 2015). Havainto tukee kontingenssiteoriaa, jonka mukaan ei ole yhtä parasta tapaa järjestää johdon laskentatoimea yrityksissä, vaan on otettava huomioon erilaiset kontingenssitekijät, kuten yrityksen ulkoinen toimintaympäristö (Chenhall 2003). Johdon laskentatoimea pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä on tutkittu erityisesti viimeisen 20 vuoden aikana (Lavia López & Hiebl 2015). Teorian pohjalta voidaan olettaa, että myös born global -yritys käyttää ja hyötyy johdon laskentatoimesta: Tutkimukset ovat todistaneet, että sekä pienet että nuoret yritykset voivat hyötyä johdon laskentatoimen menetelmistä siinä missä suuremmat ja varttuneemmat yritykset (Mengel & Wouters 2015; Lavia López & Hiebl 2015), ja esimerkiksi liian vähäinen formaalien suunnittelu- ja kontrollijärjestelmien käyttö on tunnistettu olevan yhteydessä startup-yritysten epäonnistumisiin (Davila ym. 2010, 79). Tutkimustulokset menetelmien hyödyllisyydestä eivät kuitenkaan ole täysin yhteneviä, sillä esimerkiksi datan puutteen, työntekijöiden vähäisen lukumäärän ja suhteellisen yksinkertaisten toimintorakenteiden on havaittu vähentävän menetelmien tuomaa hyötyä (Mengel & Wouters 2015, 193). Born global -yrityksen tavallisesti rajallisten resurssien voidaan nähdä olevan sekä rajoittava että kannustava tekijä johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönotolle: Pienessä resurssiniukassa yrityksessä uuden menetelmän käyttöönotossa on oleellista, että sen tuoma hyöty nähdään suurempana suhteessa aiheutuviin kustannuksiin (Cassar 2009, 30–31). Resurssien rajallisuuden vuoksi kasvuun keskittyvän startup-yrityksen panostus on usein muissa toiminnoissa ennen taloushallintoa (Granlund & Taipaleenmäki 2005, 31–32; Kallunki & Sivola 2008). Kuitenkin erityisesti suunnittelu- ja kontrollimenetelmät on havaittu hyödyllisiksi resurssienhallinnan kannalta (Mengel & Wouters 2015, 196; Laitinen 2011, 85).

Nuoressa born global -yrityksessä toimintatavat eivät ole vielä vakiintuneita ja niitä on helppo muuttaa tarvittaessa: Organisatorisen oppimisen teorian periaatteiden mukaan nuoressa yrityksessä ei ole vielä vakiintunutta arkkitehtuuria, mikä tarkoittaa, että uusia toimintatapoja on helppo ottaa käyttöön ja strategiset, esimerkiksi tuotteisiin tai yhteistyökumppaneihin liittyvät päätökset ovat normaali osa arkipäivää (Knight & Cavusgil 2004, 128; Autio ym. 2000, 911; Davila & Foster 2005, 1040). Startup-yrityksissä johdon laskentatoimen osalta ensimmäisenä kuvioihin tulee

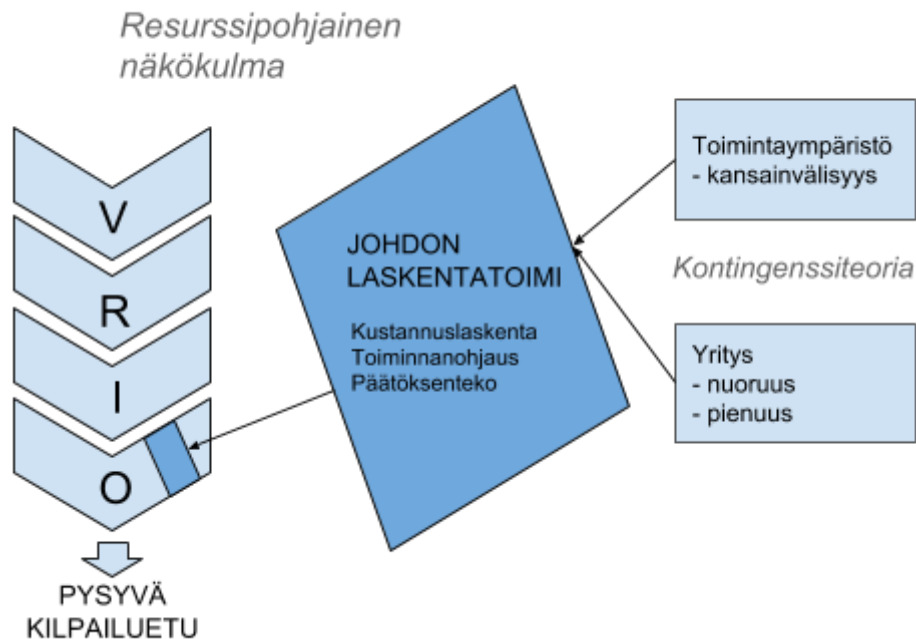
tyypillisesti talouden suunnittelu, jota seuraa taloudellisen toiminnan arviointi. Varsinkin pienissä yrityksissä johdon kokemus ja näkemykset johdon laskentatoimen menetelmien hyödyllisyydestä vaikuttavat menetelmien käyttöön (Mengel & Wouters 2015, 197; Davila ym. 2010). Usein virallisia menetelmiä edeltävät itse kehitetyt menetelmät (Lavia López & Hiebl 2015; Davila & Foster 2005; 2007). Pieni yritys myös käyttää menetelmiä eri tavalla ja eri tarkoituksiin kuin suurempi yritys. (Lavia López & Hiebl 2015). Toimintolaskennan kaltaisia moderneja laskentamenetelmiä ei startup-yrityksistä tyypillisesti löydetä (Granlund & Taipaleenmäki 2005).

Born global -yrityksen kansainvälisyydellä on aiempien tutkimustulosten perusteella vaikutusta johdon laskentatoimen käyttöön: Kansainvälistymisprosessin kannalta yrityksen tietovarot ovat tärkeässä roolissa (Debrulle & Maes 2015, 171) ja kansainvälistä kauppaa käyvä pieni yritys käyttää enemmän johdon laskentatoimen menetelmiä kuin vain kotimaassa toimiva samankokoinen yritys (Lavia López & Hiebl 2015, 103; Davila & Foster 2005; 2007). Toiminta vierailla markkinoilla uutena yrityksenä näkyy born global -yritykselle korkeana epävarmuutena, mikä lisää tarvetta päätöksenteon kannalta olennaiselle informaatiolle: Uudelle yritykselle tyypillinen korkea epävarmuus ja jatkuva muutostila luovat paljon informaatiotarpeita, mikä saa yrityksen tavallisesti panostamaan johdon laskentatoimeen, jotta se saa laadukasta tietoa ja laskelmia päätöksenteon tueksi. (Cassar & Ittner 2009, 318; Granlund & Taipaleenmäki 2005, 33.) Epävarmuus lisää tarvetta niin suunnittelulle (Cassar 2009, 28–29) kuin myös ohjaus- ja kontrollijärjestelmille (Freeman ym. 2006, 37). Ottaen huomioon kasvutavoitteet suhteessa yleensä rajallisiin taloudellisiin resursseihin tarvitsee born global -yritys tavallisesti ulkopuolista rahoitusta, mikä myös voi vaikuttaa johdon laskentatoimen käyttöön yrityksessä: Suunnitelmalaskelmat auttavat arvioimaan rahavarojen riittävyyttä, mikä on oleellista yritykselle, jonka kassavirta on negatiivinen ja tarve ulkopuoliselle rahoitukselle suuri. (Ardic ym. 2012, 492; Davila ym. 2010, 99; Davila & Foster 2007, 921.) Yrityksen sidosryhmät voivat vaikuttaa johdon laskentatoimen menetelmien käyttöön ja varsinkin ulkoisen oman pääoman kuvioihin tuleminen on hetki, jolloin formaaleja suunnitelmakäytäntöjä yleensä viimeistään tarvitaan (Davila & Foster 2005; 2007). Vaikka aloite käyttönotolle tulisikin yrityksen

ulkopuolelta, on menetelmien havaittu parantavan yrityksen suorituskykyä (Lavia López & Hiebl 2015, 83) ja kehittävän laskentakäytäntöjä (McChlery ym. 2005).

Tutkielman teoreettinen viitekehys on esitetty kuviossa 2. Johdon laskentatoimea born global -yrityksessä tarkastellaan tässä tutkielmassa VRIO-viitekehyksen kautta, jonka mukaan yritys saa täyden hyödyn irti avainresursseistaan organisaation itsensä ollessa järjestynyt niin, että se tukee näiden hyödyntämistä. Täydellä hyödyllä viitataan pysyvään kilpailuetuun, joka born global -yrityksen tapauksessa on rinnastettavissa menestymiseen kansainvälisillä markkinoilla suhteessa kilpailijoihin. Yksi mahdollinen tapa tutkia organisaation sisäistä järjestystä on tarkastella johdon laskentatoimea yrityksessä. Aikaisempien tutkimusten perusteella voidaan havaita, että ei ole yhtä parasta tapaa järjestää johdon laskentatoimea yrityksessä, vaan siihen vaikuttavat sekä yrityksen sisäiset että ulkoiset tekijät, mikä edustaa kontingenssiteorian mukaista ajattelutapaa. Aiempien tutkimustulosten perusteella johdon laskentatoimen kannalta merkittäviä tekijöitä voidaan olettaa olevan todennäköisesti ainakin nuori ikä, kansainvälisyys sekä pieni koko.

Johdon laskentatoimi born global -yrityksessä



Kuvio 2: Tutkielman teoreettinen viitekehys

3 TUTKIMUSMETODOLOGIA JA CASE-YRITYS

Tutkielman tavoitteena on ymmärtää paremmin, minkälaista johdon laskentatoimi mahdollisesti on pienessä born global -yrityksessä. Tässä pääluvussa käydään tarkemmin läpi tutkimuksen metodologiaa. Alaluku 3.1 tuo esille johdantolukua yksityiskohtaisemmin tutkimuksen luonteen ja tutkimusstrategian. Alaluvussa 3.2 esitellään case-yritys ja alaluku 3.3 kuvaa aineiston hankkimista, käsittelyä ja analysointia. Lopuksi alaluvussa 3.4 pohditaan tutkimuksen luotettavuutta keskittyen erityisesti tutkijan kaksoisrooliin sekä tutkijana että case-yrityksen työntekijänä.

3.1 Kvalitatiivinen tapaustutkimus

Tutkimukset voidaan karkeasti jaotellen jakaa kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin tutkimuksiin. Ne eroavat toisistaan niin tutkimuskäytänteiden kuin tutkimuksen taustalla olevien tieteenfilosofisten taustaoletusten osalta (Hirsjärvi ym. 2009, 136). Tässä tutkielmassa sovelletaan kvalitatiivisen eli laadullisen tutkimuksen periaatteita. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa hylätään tiukkojen lainalaisuuksien etsiminen ja keskitytään sen sijaan ymmärtämään tietynlaista toimintaa määritellyssä kontekstissa tai saamaan selville tutkittavien henkilöiden näkemyksiä tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä ja ympäröivästä maailmasta (Bryman & Bell 2015, 38; Kiviniemi 2015, 74; Ahrens & Chapman 2006). Kvalitatiivinen tutkimus korostaa tutkittavien henkilöiden subjektiivisia näkemyksiä tutkittavasta aiheesta, mikä vuoksi valtaosalla kvalitatiivisista tutkimuksista voidaan nähdä olevan juuret hermeneutiikassa (Kiviniemi 2015, 80). Todellisuus nähdään moninaisena ja tutkimuksen tarkoitus on yleensä sen kuvaaminen mahdollisimman holistisesti (Hirsjärvi ym. 2007, 157). Tyypillisiä piirteitä kvalitatiiviselle tutkimukselle ovat aineiston hankkiminen luonnollisista tosielämän tilanteista, mittareiden sijasta ihmisten käyttäminen ja laadullisten metodien suosiminen aineiston hankinnassa, tutkimuskohteen tarkoituksenmukainen määrittäminen sekä tapausten käsittely uniikkina. (Hirsjärvi ym. 2009, 161.)

Kvalitatiivista tutkimusta Kiviniemi (2015, 74) luonnehtii prosessiksi, jossa tutkimusvaiheet tarkentuvat joskus vasta tutkimusta tehdessä ja jossa tutkija on aktiivinen oppija. Yrityksen taloustieteissä käytettävistä tutkimusotteista läheisimmin kvalitatiiviseen lähestymistapaan liittyy myös tässä tutkielmassa sovellettava toiminta-analyyttinen tutkimusote, joka pyrkii ymmärtämään ja tulkitsemaan tarkasteltavaa ilmiötä (Kihn & Näsi 2011, 65). Vaivio (2008, 65) painottaa kvalitatiivisen tutkimuksen merkityksellisyyttä johdon laskentatoimessa perustellen sen tuovan vastapainoa kolmelle johdon laskentatoimessa vallitsevalle näkemykselle: Ensiksi oppikirjanäkökulmasta katsottuna johdon laskentatoimi on kaavamaista, systemaattista ja muodollista, kun taas laadullinen tutkimus hylkää nämä käsitykset ja sen avulla voidaan saada syvempää tietoa ilmiöstä. Toiseksi taloustieteilijät näkevät johdon laskentatoimen vain omaa etua ajavien taloudellisten toimijoiden työvälineenä, mutta kvalitatiivinen tutkimus on todistanut, että johdon laskentatoimi ei ole passiivinen muuttumaton ilmiö ja tarvetta on muullekin kuin yleiselle teorialle. Kolmanneksi konsultointinäkökulmasta katsottuna johdon laskentatoimen tutkimuksessa keskeistä ovat muutokset ja uudet ratkaisut, joiden suuruutta ja merkitystä voidaan kvalitatiivisen tutkimuksen avulla kyseenalaistaa. (Vaivio 2008, 65.)

Hirsjärvi ym. (2009, 138–139) sekä Robson (1994, 42) jakavat tutkimukset eri ryhmiin niiden tarkoitusperien perusteella. Tämä tutkielma sijoittuu tarkoitusperiltään lähimmäksi kartoittavaa tutkimusta. Kartoittavan tutkimuksen piirteisiin kuuluvat tavoitteet ymmärtää paremmin huonosti tunnettua ilmiötä sekä uusien näkökulmien etsiminen, joita tässä tutkielmassa born global -kontekstista pyritään löytämään. Kartoittava tutkimus on tyypillisesti kvalitatiivinen. (Hirsjärvi ym. 2009, 138–139; Robson 1994, 42.) Lähestymistapaa, jonka avulla tutkimusongelmaan pyritään löytämään ratkaisua, kutsutaan tutkimusstrategiaksi. Kolme perinteistä tutkimusstrategiaa muodostavat kokeelliset tutkimukset, kyselytutkimukset ja tapaustutkimukset. (Robson 1994, 40.) Tässä tutkielmassa tutkimusstrategiaksi on valittu tapaustutkimus, joka Robsonin (1994, 43) mukaan sopii tutkimusstrategiaksi erityisesti kartoittavaan tutkimukseen. Tapaustutkimus tuottaa yksityiskohtaista ja syvällistä tietoa yksittäisestä tai korkeintaan muutamasta tutkimuskohteesta (Saarela-Kinnunen & Eskola 2010, 181). Yinin (2014, 4) mukaan tapaustutkimus sopii

erityisesti tutkimuksiin, joissa pyritään vastaamaan miten ja miksi kysymyksiin. Saarela-Kinnunen ja Eskola (2010, 182) näkevät tapaustutkimuksen vahvuutena sen holistisuuden, eli sen kokonaisvaltaisen tavan tarkastella tutkittavaa ilmiötä. Tapaustutkimukset ovat yleisiä liike-elämää tarkastelevissa tutkimuksissa (Yin 2014, 4). Robsonin (1994, 43) mukaan tapaustutkimus sopii hyvin tutkimukseen, jossa tarkoituksena on ymmärtää ja tarkastella ilmiötä uudessa valossa, kuten tässä tapauksessa johdon laskentatoimea born global -yrityksen kontekstissa. Tapaustutkimuksella voidaan saada rikasta ja kontekstisidonnaista tietoa sekä johdon laskentatoimesta (Parker 2012, 57) että born global -yrityksistä (Cavusgil & Knight 2009, 98). Laitinen (2011, 90) näkee tapaustutkimukset hedelmällisenä tapana tutkia tarkemmin johdon laskentatoimen suhdetta yrityksen suorituskyykyyn korostaen sitä, miten pienet yritykset käyttävät yksinkertaisempia ja kehittymättömpiä toimintamalleja isompiin yrityksiin verrattuna.

Tietoa johdon laskentatoimesta born global -yrityksissä olisi voitu kerätä myös kyselytutkimuksella, jolloin olisi voinut olla mahdollista löytää yleistettävissä olevia tuloksia, mutta koska johdon laskentatoimea ei ole juurikaan ennen tutkittu born global -yritysten kontekstissa, nähtiin paremmaksi vaihtoehdoksi lisätä ymmärrystä aiheesta tutkimalla syvällisesti yhtä case-yritystä. Kyselytutkimuksilla voidaan yleensä kerätä suhteellisen vähän tietoa ja yksi vaaroista olisi ollut, ettei aiemman tutkimustiedon puuttuessa olisi osattu kysyä oikeita asioita. Lisäksi vaarana olisi ollut, että vastaajia ei olisi saatu tarpeeksi ja tutkimus olisi jäänyt pintapuoliseksi, sillä pienten yritysten vastausprosentti kyselytutkimuksissa on yleensä alhainen (Marriott & Marriott 2000, 478); esimerkkinä tästä Virtasen (2007) johdon laskentatoimen roolia pienyritysten johtamisessa tarkasteleva pro gradu -tutkielma, jossa kyselytutkimuksen vastausprosentti jäi 9 prosenttiin. Sopivien vastaajien löytäminen olisi myös voinut muodostua ongelmaksi, sillä born global -yrityksistä ei ole olemassa julkista rekisteriä. Marriott ja Marriott (2000, 478) huomauttavat myös pienten yritysten heterogeenisyyden vähentävän kvantitatiivisten menetelmien sopivuutta.

Tapaustutkimuksessa tutkimuskohteena on tyypillisesti joko yksi tai korkeintaan muutama tapaus (Saarela-Kinnunen & Eskola 2010, 181). Tässä tutkielmassa päädyttiin

tarkastelemaan yhtä case-yritystä, sillä määrän sijaan haluttiin panostaa aineiston syvyyteen ja laatuun, mitä myös Eskola ja Suoranta (1998, 18) korostavat. Myös pro gradu -tutkielman rajoitettu laajuus ja käytettävät resurssit rajaavat pois vaihtoehdon ottaa tarkasteluun useampia yrityksiä, sillä useamman tapauksen tutkiminen vaatii paljon aikaa ja muita resursseja (Yin 2014, 56). Vaarana olisikin ollut aineiston jääminen pintapuoliseksi sekä myös kykenemättömäksi tuottamaan yleistettävissä olevia tuloksia suhteellisen pienen tapausmäärän vuoksi. Staken (1995, 3) mukaan yhden case-yrityksen tapaustutkimus on joko itsessään arvokas tai välineellinen tapaustutkimus. Tapaustutkimus on itsessään arvokas, kun tavoitteena on oppia juuri kyseisestä tapauksesta. Tavoitteen ollessa ymmärtää ilmiötä yleisemmin on kyseessä välineellinen tapaustutkimus. (Stake 1995, 3.) Tämän tutkielman voidaan nähdä sijoittuvan jossain määrin näiden väliin, mutta lähemmäksi välineellistä tapaustutkimusta, sillä vaikka yleistyksiä ei pyritä tekemään, on tarkoitus ymmärtää ilmiötä paremmin yksittäistä tapausta tarkastelemalla ja saada mahdollisimman syvällistä tietoa johdon laskentatoimesta born global -yrityksessä.

Tutkimusstrategian lisäksi tutkimukselle voidaan määritellä tutkimustyyppi: Lukka (1999) jakaa case/field -tutkimukset kuuteen eri tutkimustyyppiin perustuen niiden suhteeseen interventioon ja teoriaan. Interventiolla tarkoitetaan tutkijan osallistumista aktiivisesti tutkittavan todellisuuden kehittämiseen. Tässä tutkielmassa tavoitteena ei ole luoda uutta, saada aikaan muutosta eikä löytää ratkaisua määritellyyn liikkeenjohdolliseen ongelmaan, vaan kuvata ja ymmärtää olemassa olevaa todellisuutta, jonka muodostumiseen case-yrityksessä työskentelevä tutkija on ennen tutkielman toteuttamista mahdollisesti osallistunut. Läheisyys tutkittavan kohteen kanssa tuo tutkielmaan interventiota väistämättä, mutta muuten se pyritään minimoimaan. Lukan jaottelussa intervention minimointiin pyrkiviä tutkimustyyppejä ovat etnografinen tutkimus, grounded theory -metodi, teoriaa havainnollistava tutkimus sekä teoriaa testaava tutkimus. Kaikki näistä tutkimustyypeistä sijoittuvat toiminta-analyttisen tutkimusotteen alle. (Lukka 1999.) Tästä tutkielmasta on löydettävissä eniten etnografisen tutkimuksen piirteitä, sillä tutkimuksen tarkoituksena ei ole luoda, kehittää tai testata teoriaa, vaan pikemminkin kuvailla ja analysoida käyttäen ex ante -teoriaa tulkinnan apuvälineenä. Tutkija suhde tutkittavaan

case-yritykseen on läheinen, jonka lisäksi tutkielmassa pyritään syvälliseen analyysiin ja painotetaan empiiristä työskentelyä, mikä on tyypillistä etnografiselle tutkimukselle. (Lukka 1999, 135–144.) Etnografiselle tutkimukselle on tavallista, että tutkija viettää kentällä pidemmän aikaa ja saa tätä kautta syvemmän käsityksen organisaation arjesta (Paloniemi & Collin 2015, 209). Tässä tutkielmassa tutkija työskenteli organisaatiossa jo ennen tutkimuksen aloittamista, joten tutkijalla oli hyvä ymmärrys yrityksen arjesta jo etukäteen. Etnografinen tutkimus pohjautuu antropologiaan ja sosiologiaan ja se on eniten käytetty tutkimustyyppi case/field -tutkimuksissa (Lukka 1999, 137).

3.2 Case-yritys

Case-yrityksen valinta voi olla tietoinen, kuten tässä tutkielmassa, jolloin voidaan puhua harkinnanvaraisesta näytteestä. Tällöin sopivan case-yrityksen valinta perustuu yleensä etukäteen määriteltujen ehtojen täyttymiseen. (Eskola & Suoranta 1998, 18.) Yinin (2014, 52) mukaan yksittäisen pienen yrityksen tutkiminen voi johtaa innovatiivisten toimintatapojen löytämiseen ja se on perusteltua, kun valittu case-yritys on tyypillinen kontekstinsa edustaja. Saarela-Kinnusen ja Eskolan (2010, 184) mukaan yksittäisen tapauksen tapaustutkimuksessa tutkittava yritys voidaan valita neljällä eri tapaa: sen täytyy joko olla tyypillinen joukkonsa edustaja, olla rajatapaus, olla uniikki tai muuten opettava tai tarjota mahdollisuus uuden ilmiön paljastamiseen. Myös Staken (1995, 4) mukaan valittavan case-yrityksen tulisi olla sellainen, jonka avulla ilmiöstä voidaan oppia mahdollisimman paljon, mutta hän painottaa myös valittavan case-yrityksen yhteistyöhalukkuutta merkittävänä valintakriteerinä, sillä se vaikuttaa kerättävän materiaalin saatavuuteen ja laatuun.

Valittu case-yritys edustaa hyvin tyypillistä born global -yritystä, mutta tarjoaa myös mahdollisuuden oppimiseen, sillä johdon laskentatoimea ei ole ennen born global -yrityksen kontekstissa juurikaan tutkittu. Case-yritykseksi valittiin vuonna 2012 perustettu suomalainen startup-yritys, jonka päätoimiala on ohjelmistojen suunnittelu ja valmistus. Valinta kohdistui juuri kyseiseen born global -yrityksen tuntomerkit täyttävään yritykseen, sillä yrityksessä työskentelevä tutkija tiesi jo etukäteen yrityksen

käyttävän useita johdon laskentatoimen menetelmiä, minkä lisäksi yrityksen johto oli halukas tekemään yhteistyötä. Tutkimus toteutettiin yrityksen ollessa viisi vuotta vanha, jolloin yrityksen kuukausittaisesta toistuvasta liikevaihdosta 42 % saatiin ulkomailta. Kansainvälinen liiketoiminta sai alkunsa perustamista seuraavana vuonna ja tutkimuksen toteuttamisen aikana case-yrityksellä oli asiakkaita Suomen lisäksi kolmessa muussa Euroopan maassa sekä Aasiassa ja Afrikassa. Case-yrityksen voidaan näin nähdä täyttävän tavallisimmat born global -yritykselle asetetut reunaehdot (Eurofound 2012). Useimpien born global -yritysten tapaan yritys sijoittuu työntekijöiden määrän perusteella pienten yritysten joukkoon (Knight & Liesch 2016, 94, Euroopan komissio 2003).

Case-yritys valmistaa ja myy sosiaali- ja terveydenhuoltoalan ohjelmistoa. Yrityksen yritysmuoto on osakeyhtiö, eikä sillä ole tytäryhtiöitä. Neljästä perustajajäsenistä kolme on yrityksessä osakkaana ja kaksi heistä sekä työskentelee kokopäiväisesti yrityksessä että kuuluu yrityksen hallitukseen. Case-yrityksen pääkonttori sijaitsee Suomessa, jonka lisäksi sillä on työntekijöitä Irlannissa ja Iso-Britanniassa. Yrityksen ansaintamalli perustuu ohjelmiston käyttöön, sillä asiakkaat maksavat käytöstä kuukausittain jälkikäteen sen perusteella, kuinka paljon he ovat palvelua käyttäneet. Lisäksi satunnaisia tuloja saadaan mittatilaustyönä tehdyistä tuotekehitystyöistä. Taulukko 4 kuvaa yrityksen liikevaihdon ja -tuloksen sekä henkilöstön määrän kehitystä vuosina 2013–2016. Vuosien 2014–2016 aikana yrityksen liikevaihto on kasvanut vuositason keskimäärin 170 %. Liiketulos on ollut joka vuosi selvästi tappiolla, mutta sen suhteellinen määrä liikevaihtoon verrattuna on kuitenkin pienentynyt – tappion ollessa vuonna 2013 4,8-kertainen suhteessa liikevaihtoon oli se vuonna 2016 enää 2,5-kertainen. Henkilöstön määrä on noussut vuosien aikana tasaisesti ja haastattelujen toteuttamisen aikaan yrityksessä työskenteli 11 henkilöä. (Yritys X:n tilinpäätösaineisto vuosilta 2013–2016.)

Taulukko 4. Yritys X:n liikevaihto, liiketulos ja keskimääräinen henkilöstö vuosina 2013–2016 (Yritys X:n tilinpäätösaineisto 2013–2016)

	2013	2014	2015	2016
Liikevaihto	10 277	26 218	72 977	203 305
Liiketulos	-49 503	-72 620	-205 075	-392 714
Henkilöstö	4	4	6	10

3.3 Aineiston keruu, käsittely ja analysointi

Alasuutarin (2011, 82–83) mukaan tutkimuksen onnistumisen kannalta oleellista on metodin ja teoreettisen viitekehyksen yhteensopivuus. Aineistonkeruumenetelmät vaikuttavat siihen potentiaaliin, mitä tutkimuskohteesta voidaan oppia. Tärkeintä on valita metodit niin, että ne tuovat tutkijan tutkimuskohteen lähelle. (Kiviniemi 2015, 82.) Lukan (1999, 137) mukaan aineiston kerääminen haastatteluiden ja havainnoinnin avulla on tyypillistä etnografiselle tutkimukselle. Kiviniemi (2015, 82) huomauttaa, että tutkimusraporttiin on mahdollista sisällyttää haastatteluiden, havainnoinnin ja kyselyjen ohella muitakin tutkimuksen aikana tapahtuneita tapahtumia, kuten epävirallisia kokouksia ja dokumentteja. Tässä tutkimuksessa pääaineisto koostuu haastatteluista ja havainnoinnista, jota viralliset ja epäviralliset dokumentit ja laskelmat tukevat. Birnberg, Shields ja Young (1990) korostavat johdon laskentatoimen tutkimuksissa useamman aineistonkeruutodimen tuottavan rikkampaa aineistoa verrattuna esimerkiksi pelkkään haastatteluun.

Robson (1994, 228) kuvailee haastattelua keskusteluksi, jossa toinen henkilö kuuntelee ja toinen puhuu. Haastattelu on yksi käytetyimmistä aineistonkeruutodimista ja joustavuutensa vuoksi se toimii hyvin monenlaisissa tutkimustarkoituksissa, mutta erityisesti sitä on hyödynnetty etnografisissa tutkimuksissa (Qu & Dumay 2011, 238).

Haastattelun valintaan aineistonkeruumenetelmäksi vaikutti se, että tutkimuksen kohteena on vähän kartoitettu aihealue, joten vastausten suuntia oli vaikea tietää etukäteen. Haastattelutilanteessa tutkijalla on mahdollisuus ohjata keskustelun aihepiirejä ja varmistaa, että saa tarpeeksi syvällistä tietoa tutkimuksen kannalta relevanteista aiheista. Haastattelun avulla saadaan tietoa tosiasioita, käytännöistä, uskomuksista ja asenteista, mutta myös mahdollisesti yksityiskohtaisempaa tietoa vastausten taustalla olevista motiiveista. (Hirsjärvi & Hurme 2014, 34–35; Robson 1994, 228–229.) Tutkimushaastattelun eri tyypit jaotellaan niiden strukturointiasteen perusteella. Lomakehaastattelua, jossa kysymykset, niiden esittämisjärjestys ja vastausvaihtoehdot ovat annettuja, kutsutaan strukturoiduksi haastatteluksi. Toista ääripäätä edustaa syvähaastattelu, jossa keskustelun suuntaa ei ole määrätty, vaan haastattelija pyrkii avoimiin kysymyksiin saatujen vastausten kautta pääsemään syvemmälle aiheeseen. Tässä tutkielmassa hyödynnetään teemahaastattelua, joka sijoittuu strukturointiasteeltaan lomakehaastattelun ja syvähaastattelun välimaastoon. (Eskola & Vastamäki 2015, 29–30; Hirsjärvi & Hurme 2014, 43–45.) Teemahaastattelu on Qun ja Dumayn (2011, 246) mukaan yleisin käytetty haastattelumuoto.

Teemahaastattelun avulla pyritään saamaan esiin haastateltavan näkemyksiä tutkijan ennalta valitsemista aiheista (Eskola & Vastamäki 2015, 27). Vaikka keskusteluteemat on päätetty etukäteen, voivat kysymysten järjestys sekä muoto vaihdella (Hirsjärvi & Hurme 2014, 48). Haastattelu toteutettiin teemahaastatteluna, sillä haluttiin jättää varaa haastateltavien omille äänille kuitenkin ohjaten käsiteltäviä teemoja tutkimuksen tavoitteiden mukaan. Teemahaastattelun ja syvähaastattelun välistä rajaa voi olla joskus vaikea hahmottaa, sillä myös teemahaastattelussa voidaan käsitellä syvällisesti asioita (Eskola & Vastamäki 2015, 30). Ennen haastattelua käytiin läpi tutkijan täyttämän taustatietolomakkeen (Liite 1) tietojen oikeellisuus. Tässä tutkielmassa haastateltavilta kysyttiin osittain samat kysymykset, mutta osa laskentatoimen menetelmiä koskevista kysymyksistä esitettiin vain toiselle haastateltavalle, sillä ensimmäisten vastausten perusteella kävi selväksi, ettei haastateltavalla ollut tietoa kyseisestä aiheesta. Haastattelun teemat (Liite 2) muodostettiin teoreettisen viitekehyksen pohjalta sekä myös osittain luovan ideoinnin seurauksena. Eskolan ja Vastamäen (2015, 35) mukaan hyvä teemahaastattelurunko hyödyntää näistä molempia. Itse tarkemmat kysymykset

muotoutuivat vasta haastatteluiden aikana keskustelun ohjaamina, mikä on Qun ja Dumayn (2011, 245) mukaan tavallista etnografisissa tutkimuksissa.

Hirsjärvi ja Hurme (2014, 58) neuvovat haastattelemaan niin montaa henkilöä, kuin on tarpeellista tarvittavan tiedon saamiseksi. Tutkielmaa varten haastateltiin case-yrityksen johtoa eli toimitusjohtajaa sekä tuotekehitysjohtajaa, joka toimii myös markkinointijohtajana. Molemmat haastatelluista henkilöistä kuuluvat yrityksen perustajajäseniin. Haastateltavat henkilöt valittiin sillä perusteella, että heidän tunnistettiin olevan yrityksessä ne henkilöt, jotka tekevät päätöksiä toimintaan liittyen. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina yrityksen toimistolla neuvotteluhuoneissa. Haastattelut haluttiin toteuttaa kasvotusten, jotta myös mahdollinen sanaton viestintä pystyttiin havainnoimaan. Brymanin ja Bellin (2015, 501) mukaan kasvotusten tehdyt haastattelut myös kestävät kauemmin, sillä kynnys lopettaa haastattelu kasvotusten on suurempi kuin puhelimessa. Haastattelupaikkaa valittaessa pyrittiin minimoimaan mahdolliset häiriötekijät valitsemalla mahdollisimman neutraali ja rauhallinen, mutta kuitenkin sekä haastateltavalle että haastattelijalle tuttu paikka (ks. Eskola & Vastamäki 2015, 30). Haastattelijan ja haastateltavien välillä oli vahva luottamussuhde jo etukäteen, minkä vuoksi keskustelu oli luontevaa ja ilmapiiri avoin ja vapautunut. Keskustelua helpotti se, että case-yrityksessä käytetty kieli oli tutkijalle jo entuudestaan tuttua. Haastattelut äänitettiin, jotta olennaisia asioita ei pääsisi unohtumaan ja jotta haastattelussa voitiin keskittyä muistiinpanojen tekemisen sijasta kuuntelemiseen.

Tutkielmassa käytettiin tutkimusmenetelmänä haastattelun ohella havainnointia laajemman näkökulman saamiseksi ja luotettavuuden lisäämiseksi (Hirsjärvi & Hurme 2014, 39). Tuomen ja Sarajärven (2009, 81) mukaan havainnointi haastattelun ohella on toinen tavallisesti käytetyistä aineistonkeruumenetelmistä ja yhdistämällä nämä kaksi, saadaan monipuolisempaa tietoa kuin vain yhtä menetelmää käyttämällä. Havainnoinnin kautta tutkija näkee, miten asiat tosiasiasa tapahtuvat käytännössä. Joskus myöskään kaikki oleelliset asiat eivät käy ilmi haastattelussa. Havainnoinnin etu on myös se, että havainnoitavat saavat olla luonnollisessa ympäristössään. (Bryman ja Bell 2015, 505.) Tutkija havainnoi markkinoinnin viikkopalaveria sekä myynnin ja markkinoinnin viikkoseurantapalaveria. Molemmat havainnoidut palaverit toteutettiin

Skype-puheluina, sillä kaikki osallistujat eivät olleet Suomessa, mikä on yrityksessä normaali tilanne. Tutkija oli molemmissa palavereissa samassa tilassa toimitusjohtajan ja tuotekehitysjohtajan kanssa muiden osallistujien osallistuessa Skypen välityksellä. Brymanin ja Bellin (2015, 284) mukaan tutkijan on ennen havainnointitilannetta tärkeä tiedostaa, mitä tai ketä hänen tulee havainnoida, jotta hän osaa itse tilanteessa keskittyä oikeisiin asioihin. Tässä tutkielmassa havainnointitilanteita helpotti se, että palavereissa oli suhteellisen vähän osallistujia ja tilanteet olivat tutkijalle jo entuudestaan tuttuja. Havainnointia tehtiin sekä ei-osallistuvasti että osallistuvasti (Hirsjärvi ym. 2009, 214). Myynnin ja markkinoinnin yhteispalaverissa viikkopalaveria havainnoidessa tutkija toimi ryhmän ulkopuolisena havainnoitsijana. Bryman ja Bell (2015, 457) sekä Robson (1994, 198) käyttävät termiä *havainnoija osallistujana* (observer as participant), jolloin tutkija ei osallistu aktiviteettiin mutta muut osallistujat tiedostavat tämän läsnäolon. Toinen havainnoitu tilanne oli markkinoinnin viikkopalaveri, johon tutkija on tavallisestikin työssään osallistuu. *Osallistuja havainnoitsijana* (participant as observer) kuvaa tutkijan roolia tässä tilanteessa (Bryman & Bell 2015, 456). Havainnoinnin aikana tutkija teki muistiinpanoja, minkä lisäksi havainnointitilanteet äänitettiin, jotta oleellista aineistoa ei päässyt unohtumaan. Palaverin osallistujilta kysyttiin etukäteen suostumus palaverin äänittämiseen. Havainnoinnin jälkeen muistiinpanot kirjoitettiin puhtaaksi ja äänitteet litteroitiin.

Taulukossa 5 on esitetty haastattelujen ja havainnointien toteuttamisajankohdat, osallistujat, kesto sekä tapahtumapaikka. Haastatteluista ja havainnoinneista myöhemmin käytettävät lähdeviitteet on myös merkitty taulukkoon. Haastattelujen ja havainnointien lisäksi tutkijalla oli käytössään yrityksen virallinen tilinpäätösaineisto vuosilta 2012–2016. Työntekijäroolinsa vuoksi tutkijalla oli myös koko tutkimuksen ajan pääsy yrityksen sisäisiin johdon laskentatoimen laskelmiin ja seurantamenetelmiin ja ne olivat tutkijalle jo entuudestaan tuttuja. Tämän vuoksi haastatteluissa ei keskitytty käymään läpi sitä, miten laskelmat toimivat ja mitä ne sisältävät, vaan painopiste oli siinä, miksi kyseisiä menetelmiä käytetään ja miten ne toimivat suhteessa tavoitteisiin.

Taulukko 5. Toteutetut haastattelut ja havainnoinnit

Päiväys	Tilanne	Haastateltava / osallistujat	Kesto	Paikka	Käytetty viittaus
20.11.2017	Haastattelu	Toimitusjohtaja	99 min	Case-yrityksen neuvotteluhuone	H1.1
27.11.2017	Havainnointi, markkinoinnin viikkopalaveri	Toimitusjohtaja, tuotekehitysjohtaja, asiakasvastaava, tutkija	45 min	Skype-puhelu, case-yrityksen neuvotteluhuone	Havainnointi 27.11.2017
28.11.2017	Haastattelu	Tuotekehitysjohtaja	82 min	Case-yrityksen neuvotteluhuone	H2
8.12.2017	Haastattelu	Toimitusjohtaja	78 min	Case-yrityksen neuvotteluhuone	H1.2
11.12.2017	Havainnointi, myynnin ja markkinoinnin viikkoseuranta	Toimitusjohtaja, tuotekehitysjohtaja, myyntijohtaja	35 min	Skype-puhelu, case-yrityksen neuvotteluhuone	Havainnointi 11.12.2017

Kiviniemen (2015, 78) mukaan laadullisessa tutkimuksessa empiirisen aineiston rooli teoreettisen tarkastelun jäsentäjänä korostuu. Laadullisessa tutkimuksessa analyysi alkaa tyypillisesti jo aineistonkeruuvaiheessa tutkijan tehdessä huomioita haastattelujen ja havainnointien aikana (Hirsjärvi ym. 2009). Haastattelujen ja havainnointitilanteiden aineisto purettiin heti tilanteiden jälkeen, jotta kaikki oleellinen tieto saatiin dokumentoitua. Litteroinnin jälkeen aineistoa selkeytettiin, eli siitä poistettiin tutkimuksen kannalta epäoleelliset asiat. Analyysin tarkoituksena on muuttaa aineisto tiiviiseen, selkeään ja mielekkääseen muotoon (Eskola & Suoranta 1998, 138). Hirsjärven ym. (2009, 224) mukaan analyysitavat voidaan karkeasti jakaa laadullisiin ja tilastollisiin sen mukaan, pyrkiikö tutkimus selittämään vaiko ymmärtämään ilmiötä. Alasuutari (2011, 33) huomauttaa, että kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen analyysi eivät sulje toisiaan pois, vaan voivat esiintyä myös samassa tutkimuksessa ja tukea toisiaan. Tässä tutkielmassa tavoite on ilmiön ymmärtäminen, mihin laadullinen analyysi ja johtopäätösten teko sopivat tilastollisia menetelmiä ja päättelyä paremmin. Aineiston ollessa tämän tutkielman tapaan laadullista korostuvat analyysissa tutkijan omat tulkinnat ja looginen päättely. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 108.) Aineistoa analysoidaan tavallisesti kokonaisuutena (Alasuutari 2011, 33).

Analyysimenetelmäksi valittiin sisällönanalyysi, jota käytetään kirjallisessa muodossa olevien dokumenttien systemaattiseen ja objektiiviseen sanalliseen analysointiin. Sisällönanalyysin tavoitteena on tuoda esiin tekstin merkitykset ja ymmärtää aineistoa aikaisemman tiedon valossa, minkä vuoksi se sopii hyvin tähän tutkielmaan. (Kyngäs & Vanhanen 1999; Tuomi & Saarijärvi 2009, 108.) Sisällönanalyysillä voidaan tarkoittaa joko sisällön analysointia, jolloin aineiston sisältöä pyritään kuvailemaan sanallisesti tai sisällön erittelyä, jossa pääpaino on sisällön kvantitatiivisessa kuvailussa (Tuomi & Saarijärvi 2009, 106). Tässä tutkielmassa keskitytään sisällön analysoimiseen sanallisesti. Analyysimenetelmän taustalla on prosessi, jossa aineisto ensin pilkotaan pienempiin osiin, jonka jälkeen se jäsennellään uudella loogisella tavalla. Analyysin tavoitteena on saada aineisto jäsenneltyä mielekkääksi, selkeäksi ja tiiviiksi kokonaisuudeksi, josta voidaan tehdä tulkintoja ja johtopäätöksiä. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 116-117.) Sisällönanalyysi voi olla aineistolähtöinen eli induktiivinen, teorialähtöinen eli deduktiivinen tai teoriaohjaava eli abduktiivinen. Analyysitavan valintaan vaikuttaa tutkimusaihe ja aiempi teoria aiheesta. (Tuomi & Saarijärvi 2009, 96-98.) Aineistolähtöisessä sisällönanalyysissä aineisto pyritään luokittelemaan siitä löydettyjen ominaisuuksien perusteella, jolloin rakennettu luokittelurunko mahdollistaa ilmiöstä puhumisen käsitteellisellä tasolla (Tuomi & Saarijärvi 2009, 112; Kyngäs & Vanhanen 1999, 3-9). Teorialähtöisessä sisällönanalyysissä pyritään myös luokittelemaan aineistoa sen ominaisuuksien perusteella, mutta luokittelu ja ominaisuuksien etsintä tapahtuu teoriasta tai käsitejärjestelmästä saatua analyysirunkoa käyttäen, jonka strukturointiaste voi vaihdella. Luokittelurungon ulkopuolelle jäävät havainnot voidaan joko jättää käsittelemättä tai niistä voidaan muodostaa omia kategorioitaan. (Kyngäs & Vanhanen 1999: 3-9.)

Tässä tutkielmassa hyödynnetään teoriaohjaavaa sisällönanalyysia, jonka voidaan nähdä sijoittuvan edellä mainittujen tapojen välimaastoon. Empiriasta tehdyt havainnot antavat analyysille suunnan, mutta samalla teoriasta saadut johtoajatukset ovat vahvasti läsnä toimien tulkinnan tukena. (Hirsjärvi & Hurme 2014, 136; Tuomi & Saarijärvi 2009, 96-99.) Käytetty analyysirunko rakennettiin aiemman tutkimustiedon varaan, mikä on Yinin (2014, 140) mukaan tapaustutkimuksessa suositeltavaa. Tässä tutkielmassa analyysin taustalla on aikaisempi teoria *born global* -yrityksistä sekä johdon

laskentatoimesta pienissä yrityksissä ja startup-yrityksissä. Yhdistämällä nämä teoriat päästään case-yrityksen avulla tarkastelemaan johdon laskentatoimea tutkimattomassa born global -yrityksen kontekstissa. Analyysia johdon laskentatoimesta case-yrityksessä ohjasi pitkälti Ikäheimon ym. (2016) jaottelu, sillä sen havaittiin toimivan aineiston kanssa hyvin tuoden näkyviin tehdyt havainnot. Tehtyjen havaintojen perusteella kategoriat muokattiin sopiviksi – toiminnan ohjaus ja päätöksenteko nousivat selkeästi esiin myös aineistosta, mutta kustannuslaskentaa ei nähty järkevänä käsitellä omana aihealueenaan, sillä case-yrityksessä tuotekohtaista kustannuslaskentaa ei itsessään ollut käytössä, vaan kustannukset liittyvät kiinteästi muihin johdon laskentatoimen alueisiin. Yrityksen kontekstia tarkastellessa analyysia ohjasi teoria born global -yrityksistä, johon empiiriset havainnot pyrittiin kiinteästi liittämään. Havainnollistamisen apuna käytettiin suoria puhesitaatteja, jotta lukijalle olisi selvää, millä perustein tehtyihin tulkintoihin on päädytty.

3.4 Tutkimuksen luotettavuus

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa, joka laskentatoimen tapauksessa on tavallisesti case-tutkimus, luotettavuuteen liittyvät kysymykset ovat läsnä koko tutkimusprosessin ajan (Kihn & Ihantola 2008, 87). Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta voidaan arvioida tarkastelemalla sen validiutta ja reliaabeliutta (Bryman & Bell 2015, 400) tai jakamalla se Lincolnin ja Guban (1985) tapaan neljään osa-alueeseen, jotka ovat yhtenäisyys (conformability), uskottavuus (dependability), siirrettävyys (transferability) ja vakuuttavuus (credibility). Tutkimuksen validiteetilla tarkoitetaan sitä, miten hyvin tutkimusmenetelmällä saadaan tuloksia juuri niistä asioista, mitä on tarkoituskin tutkia (Hirsjärvi ym. 2009, 231). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa validius kytkeytyy tiedeyhteisön vakuuttamiseen tulosten oikeudellisuudesta ja se voidaan jakaa sisäiseen, ulkoiseen ja rakenteelliseen validiuteen. (Kihn & Ihantola 2008, 88.)

Sisäistä validiutta tutkimuksessa nostavat tutkielman loogisuus ja ristiriidattomuus tehtyjen havaintojen ja teoreettisen viitekehyksen välillä (Kihn & Ihantola 2008, 88). Osana sisäistä validiutta voidaan nähdä Lincolnin ja Guban (1985) jaottelun alaluokat,

jotka ovat yhtenäisyys eli tehtyjen päätelmien liittäminen aineistoon läpinäkyvästi ja uskottavuus eli tutkimusprosessin huolellinen dokumentointi ja looginen tutkimustyöskentely. Myös Hirsjärvi ym. (2009, 232) korostavat yksityiskohtaisen tutkimusraportin kriittistä roolia luotettavuuden kannalta. Sisäinen validius on yleensä juuri toiminta-analyyttistä tutkimusotetta hyödyntävän etnografisen tutkimuksen vahvuus, sillä empiirinen aineisto, läheinen suhde tutkittaviin ja pitkä aika kentällä mahdollistavat muita tutkimusotteita syvällisemmän ja kokonaisvaltaisemman tiedonkeruun (Bryman & Bell 2015, 400; Kihn & Ihantola 2008, 88–89). Tässä tutkielmassa ei ole tarkoitus löytää kausaalisia suhteita, mikä osittain pienentää luotettavuuden ongelmaa (Yin 2014, 47). Tutkimusraportti on pyritty tekemään huolellisesti, sillä tulkinta on aina subjektiivinen ja siksi tutkimusraportin tehtävä on näyttää lukijalle, mihin tehdyt tulkinnat perustuvat ja näin antaa mahdollisuus omiin tulkintoihin (Kiviniemi 2015, 86–87). Raportissa tuodaan esiin selkeästi haastattelujen ja havainnointitilanteiden olosuhteet, käytetty aika, mahdolliset häiriötekijät, sekä se, mihin tehdyt tulkinnat perustuvat. Objektiivisuutta korostavan uskottavuuden sekä hyvän tieteellisen tutkimuskäytännön (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012) periaatteiden mukaan kaikki aineistomateriaali tallennettiin. Tutkielman kulku on pyritty dokumentoimaan yksityiskohtaisesti vaihe vaiheelta. (Bryman & Bell 2015, 403; Robson 1994, 405–406; Kihn & Ihantola 2008, 89.)

Rakenteellinen validius viittaa siihen, miten teoreettiset käsitteet on operationalisoitu ja miten tutkimuksen analyysi ja johtopäätökset on rakennettu (Kihn & Ihantola 2008, 89). Yinin (2014, 46) mukaan rakennevalidiutta vahvistaa aineiston huolellinen dokumentointi niin, että tutkimuksen pätevyyttä voidaan sen avulla myöhemmin tarvittaessa arvioida sekä tuotetun materiaalin oikeellisuuden varmistaminen haastateltavilta mahdollisten väärinkäsitysten varalta. Tässä tutkielmassa on pyritty läpinäkyvästi tuomaan esiin tehtyjen valintojen ja tulkintojen taustat sekä metodologisia valintoja tehdessä on pyritty pohtimaan vaihtoehtoisia metodeja ja lähestymistapoja. Validiutta pyrittiin myös vahvistamaan käyttämällä teoriaosuudessa mahdollisimman laadukkaiksi arvioituja artikkeleita. Haastattelun teemat pyrittiin muodostamaan niin, että ne noudattivat tutkimuksen tavoitteita mahdollisimman hyvin. Ulkoisella validiudella, jota lähellä on myös Lincolnin ja Guban (1985) käyttämä käsite

siirrettävyys, viitataan tulosten yleistettävyyteen, joka on yleensä yhden case-yrityksen tapaustutkimuksissa perusongelmana (Bryman & Bell 2015, 400; Kihn & Ihantola 2008, 89). Tapaustutkimuksen löydökset ovat uniikkeja ja sidoksissa kontekstiinsa, eivätkä ne välttämättä päde samanlaisessa tai edes samassa kontekstissa jonkin ajan kuluttua. Yleistysten sijaan kannustetaan tarjoamaan mahdollisimman runsas kuvailu ympäröivästä kontekstista, jolloin lukija voi itse arvioida tulosten pätevyyttä kyseisen tutkimuksen ulkopuolella. (Robson 1994, 404–405.) Kihnin ja Ihantolan (2008, 89) mukaan yleistettävyyden sijaan on tärkeämpää pohtia tulosten merkitystä suhteessa aiempiin aiheesta tehtyihin tutkimuksiin. Tässä tutkielmassa yleistettävyyden ongelmat on tiedostettu, eikä tutkimuksen tarkoituksena ole tuottaa yleispätevää tietoa, vaan ymmärtää paremmin vähän tutkittua aihetta. Lisäksi case-yrityksen konteksti on pyritty kuvaamaan mahdollisimman yksityiskohtaisesti.

Reliabiliteetilla viitataan tutkimuksen tarkkuuteen, johdonmukaisuuteen ja ennustettavuuteen (Kihn & Ihantola 2008, 82) sekä siihen, miten hyvin tutkimus antaa ei-sattumanvaraisia tuloksia (Hirsjärvi ym. 2009, 231), eli voisiko toinen tutkija päätyä samanlaisiin tuloksiin vastaavassa tutkimuksessa (Yin 2014, 48). Kvalitatiivisessa tutkimuksessa reliabiliteetilla tarkoitetaan erityisesti sitä, miten mahdolliset ulkoiset häiriötekijät ovat vaikuttaneet tutkimuksen tuloksiin. Tutkimuksen reliabiliteettia parantavat esimerkiksi havaintojen ajoittuminen pitkälle ajanjaksolle sekä erilaisten aineistonkeruumenetelmien käyttö. (Kihn & Ihantola 2008 90.) Aikaisempia tutkimuksia tarkastellessa pyrittiin aina huomioimaan tutkielman käyttämien yritysten kokoluokka, jotta tutkimustulosten vertailu olisi mielekkäämpää pienen yrityksen määritelmien vaihdellessa tutkimuskohtaisesti. Samasta syystä tutkielmassa on luotettavuuden parantamiseksi usein viitattu useampaan kuin yhteen lähteeseen. Lincolnin ja Guban (1985) käyttämässä jaottelussa vakuuttavuuden voidaan nähdä olevan lähellä reliabiliteettia. Tapaustutkimuksessa ongelmana on se, että tutkimusta on yleensä mahdotonta toistaa samanlaisena, koska sosiaaliset tilanteet muuttuvat jatkuvasti ja niitä on mahdotonta jäädättää (Bryman & Bell 2015, 400). Reliabiliteettia onkin tässä tutkielmassa pyritty vahvistamaan muilla keinoin. Tutkielmaa tehdessä on pyritty mahdollisimman tarkkaan noudattamaan tapaustutkimusta ohjaavaa tutkimuskäytäntöä. Triangulaatiota tutkielmaan tuovat useampi käytetty

aineistonkeruumenetelmä sekä samojen kysymysten esittäminen molemmille haastateltaville rikkaampien vastausten saamiseksi. Tuloksien ja päätelmien tueksi on nostettu suoria lainauksia aineistosta, jotta lukija voisi nähdä tulkintojen takana olevan logiikan. Tutkimusta tehdessä noudatettiin systemaattisuutta ja huolellisuutta ja tässä pääluvussa on pyritty mahdollisimman yksityiskohtaisesti kertomaan tutkimuksen toteuttamisen vaiheista, minkä lisäksi tutkimusraportissa on kauttaaltaan pyritty tuomaan näkyviin perustelut tehtyjen teoreettisten ja metodologisten valintojen osalta. (Bryman & Bell 2015, 401; Robson 1994, 403–404; Kihn & Ihantola 2008, 90–91). Saarela-Kinnusen ja Eskolan (2010) mukaan yksittäisen yrityksen tapaustutkimuksessa on tärkeää tuoda perusteet esiin juuri kyseisen yrityksen valinnalle, mikä myös tässä tutkimusraportissa on tehty.

Tutkimuksen reliabiliteetin kannalta on tärkeää tuoda selvästi esiin tutkijan oma viitekehys (Kihn & Ihantola 2008, 91), mikä vaikuttaa paljon tutkimuksen objektiivisuuden arviointiin (Bryman & Bell 2015, 403; Robson 1994, 406–407). Tyypillistä tapaustutkimukselle on tutkijan vahva osallisuus (Saarela-Kinnunen & Eskola 2010, 185). Tämän tutkielman toteuttamisessa tutkijalla oli kaksoisrooli, sillä tutkijana toimimisen lisäksi tutkija on työskennellyt osa-aikaisesti case-yrityksessä maaliskuusta 2016 lähtien taloushallinnon, hallinnon sekä markkinoinnin tehtävien parissa. Parkerin (2012, 59) mukaan tutkijan ollessa osa tutkittavaa organisaatiota avautuu mahdollisuus tutkia ilmiöitä syvällisemmin sisältäpäin, mikä ei tavallisessa kyselytutkimuksessa ole mahdollista. Robsonin (1994, 447) mukaan kuvaillun kaltaisessa kaksoisroolissa on sekä hyviä että huonoja puolia: Tutkijan työskennellessä organisaatiossa on hänellä todennäköisesti jo ennen tutkimuksen aloittamista kattavasti tietoa yrityksestä ja tutkittavasta aiheesta, mikä auttaa tutkimuksen suunnittelua ja läpivientiä. Tässä tutkielmassa esimerkiksi havainnointitilanteessa tutkijalla oli jo valmiiksi hyvä käsitys siitä, mitä tavallinen viikkopalaveri pitää sisällään. Tutkijalla oli myös ulkopuolista tutkijaa parempi käsitys siitä, ketä kannattaa haastatella ja mitä kannattaa kysyä. Mahdollist valmiit läheiset suhteet haastateltaviin ja havainnoitaviin helpottavat aineiston keräämistä, mutta toisaalta tutkijan voi olla vaikea pysyä objektiivisena. Laaja esitieto aiheesta voi olla myös rajoittava tekijä, jos tutkijan

oletukset ohjaavat tutkimuksen tekoa liikaa ja jotain olennaista tietoa jää tutkimuksen ulkopuolelle. (Robson 1994, 447.)

Kaksoisroolin tuomiin ongelmiin pyrittiin vastaamaan kysymällä haastatteluissa myös asioita, joista tutkijalla oli jo etukäteen paljon tietoa. Näin varmistettiin, että tutkielmassa esitetyt faktat ja väittämät perustuvat oikeaan kerättyyn aineistoon eivätkä tutkijan esitietoon ja olettamuksiin aiheesta. Haastattelurunkoa rakentaessa tutkijalla oli hyvä käsitys siitä, mitä aiheita ainakin tulee käydä läpi, mutta runko rakennettiin silti vahvasti teoreettista viitekehystä hyödyntäen. Ennen varsinaista haastattelua haastattelurunkoa testattiin yrityksen ulkopuolisella henkilöllä, jotta voitiin varmistua siitä, että haastatteluteemat olivat ymmärrettäviä, mutta eivät kuitenkaan ohjailleet haastateltavien vastauksia. Tutkijan täyttämä perustietolomake yrityksestä hyväksytettiin yrityksen johdolla haastattelun yhteydessä. Mahdollista interaktiota, eli tilannetta, jossa haastateltava pyrkii kaunistelemaan vastauksiaan haastateltavan edessä, vähentää tässä tutkielmassa vahva luottamussuhde tutkijan ja haastattelijan välillä (Alasuutari 2011, 142–143; Hirsjärvi ym. 2009, 212).

Yleisesti ottaen tutkielmaa toteuttaessa on pyritty noudattamaan hyvän tutkimuskäytännön mukaisia ohjeita (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012). Haastateltaville kerrottiin ennen tutkimuksen aloittamista tarkkaan, mistä tutkimuksesta on kyse ja minkälaisista teemoja haastatteluissa tullaan käsittelemään. Aineistonkeruu- ja analysointimenetelmät on pyritty valitsemaan eettisesti tutkimuksen tavoitteita, case-yritystä sekä teoriaa kunnioittaen. Esimerkiksi haastateltavilta ja havainnointitilanteisiin osallistuneilta kysyttiin lupa tilanteiden äänittämiseen. Haastateltavien kanssa sovittiin, että he saavat lukea valmiin materiaalin läpi ennen julkaisua, jotta mahdollisilta väärinkäsityksiltä ja salaisen informaation julkaisulta vältyttäisiin. Case-yrityksen johdon kanssa sovittiin, että yrityksen nimi jätetään tutkimusraportista pois, vaikka se muiden tietojen perusteella olisikin tunnistettavissa.

4 JOHDON LASKENTATOIMEN MENETELMÄT CASE-YRITYKSESSÄ

Tutkielman empiirinen osuus toteutettiin case-yrityksessä pääosin haastattelemalla ja havainnoimalla. Alaluku 4.1 käsittelee kontekstin hahmottamiseksi yrityksen kansainvälistymistä, toimintaympäristöä, toimintoja ja resursseja. Yrityksen toimintaympäristöstä ja -tavasta on tunnistettavissa useita born global -yritykselle tavanomaisia piirteitä, jotka alaluvussa tuodaan esille. Tuomalla konteksti esiin pyritään myös helpottamaan tulosten mahdollisen siirrettävyyden tapauskohtaista arviointia. Alaluku 4.2 keskittyy kuvailemaan case-yrityksestä löydettyjä johdon laskentatoimen menetelmiä ja alaluku 4.3 sisältää yhteenvedon tehdyistä havainnoista vastaten tutkimuskysymyksiin case-yrityksen osalta.

4.1 Case-yrityksen taustat ja nykytila

Tutkimuksen case-yritys perustettiin vuonna 2012 Suomessa. Ensimmäiset kuukaudet kuluivat kehitystyön parissa ja ensimmäiset maksavat asiakkaat saatiin vuoden 2013 alkupuolella Suomesta. Kuten born global -yrityksen tuntomerkkeihin kuuluu (esim. Knight & Liesch 2016, 93), oli perustajilla alusta asti vahva halu kasvattaa liiketoimintaa kansainvälisesti, sillä kotimaan terveydenhuoltosektorin ollessa pitkälle julkista, ei sitä nähty hedelmällisenä markkina-alueena. Kansainvälistyminen alkoi vuoden 2013 alkupuolella yrityksen päästessä mukaan kansainväliseen terveydenhuollon kiihdytysohjelmaan Irlantiin. Kiihdyttämön aikana yritys verkostoitui ja pääsi testaamaan tuotteensa soveltuvuutta kansainvälisillä markkinoilla, mikä johti ensimmäisen kansainväliseen asiakassuhteeseen vielä samana vuonna. Näin oli luonnollista aloittaa kansainvälistyminen juuri Irlannista ja Iso-Britanniasta.

“Meillä oli ollut ehkä kolme kuukautta ensimmäinen suomalainen asiakas, kun me alettiin saamaan ymmärrystä siitä, miten kotihoitoa tehdään muissa maissa, niin mä uskon, että se johtanut siihen, että me pystytään nopeemmin viemään sitä nyt

nykyisiin markkinoihin ja myös uusiin markkinoihin, koska me pystytään ainakin tietyissä rajoissa ottamaan erilaisia tapoja huomioon.” (H1.1)

Kansainvälistyminen on jatkunut vahvana kotimaan markkinaosuuden kasvun ohella. Irlannin ja Iso-Britannian lisäksi oli yrityksellä haastatteluiden toteuttamisen aikaan asiakkaita myös muualla Euroopassa sekä Aasiassa ja Afrikassa. Haastatteluita toteuttaessa tuoreimmat saatavilla olevat myyntiluvut olivat syyskuulta 2017, jolloin kuukausittaisen toistuvan liikevaihdon kansainvälinen osuus oli 42 %. Toimitusjohtaja arvioi kansainvälisen liikevaihdon osuuden ohittavan kotimaisen vuoden 2018 tammikuussa. Yrityksen päätavoite on jo pidemmän aikaa ollut kansainvälisen liikevaihdon voimakas kasvattaminen, mikä johdon mukaan on myös tavoitteena jatkossa. Tavoite on linjassa Andersonin (2017, 44) havainnon kanssa born global -yritysten kasvutavoitteiden suuruudesta. Ughetton (2016, 853) mukaan born global -yritys tarvitsee tavallisesti ulkopuolista rahoitusta sisäisesti luotujen kassavirtojen ollessa riittämättömät kasvuun nähden, mikä pitää paikkaansa myös case-yrityksen kohdalla. Toisaalta johto näkee, että juuri kassavirtanegatiivisuus määrittää kasvutavoitteiden suuruutta. Kasvua haetaan pääasiassa ulkomailta jo olemassa olevilta markkinoilta testaten kuitenkin samalla myös uusia markkina-avauksia. Kovat kasvutavoitteet lisäävät riskiä myös itsessään, sillä niiden toteutumatta jääminen voi estää tärkeän rahoituskierroksen toteutumisen.

”Niin kauan kun ei olla kassavirtaposiitivinen firma niin tarvitaan ulkopuolista rahoitusta ja ulkopuoliset rahoittajat tässä kokoluokassa tykkää sellasesta 10-15% kuukausikasvuvauhdista, että ne määrää meidän kasvutavoitteita aika paljon.” (H1.1)

Yleisesti yrityksen johto kuvailee aikaa myönteiseksi startup-yrityksille – kehittynyt teknologia, työkalut ja globalisaatio ovat tehneet kansainvälisen liiketoiminnan harjoittamisesta helppoa, kansainvälistymiseen kannustetaan ja sitä tuetaan erilaisin ohjelmien ja tuin, rahoitusta on saatavilla ja suomalaiset startup-yritykset ovat alkaneet herättää myös globaalia kiinnostusta sijoittajien keskuudessa. Kuitenkin, kuten Knight ja Liesch (2016, 100) toteavat, on kansainvälinen toimintaympäristö myös haastava ja epävarma. On paljon tilanteita, joissa byrokratian määrä ja epätietoisuus oikeasta toimintatavasta on suuri, kuten esimerkiksi ulkomaalaista työntekijää palkatessa.

Kansainvälisyys luo haasteita liiketoimintaan myös yrityksen sisällä, sillä eri maihin hajautettu tiimi sekä kieli- ja kulttuurierot tuovat omat vaikeutensa kommunikointiin. Eri maiden välillä on suuria eroja yksityisen terveydenhuollon osuudessa – Suomessa julkisen sektorin osuus on vallitseva, mutta esimerkiksi Iso-Britanniassa ja Saksassa yksityisten yritysten osuus on toimitusjohtajan mukaan huomattavasti suurempi. Kansalliset toimintatavat vaikuttavat suuresti tuotteen käyttöön, mikä tulee ottaa huomioon uusille markkinoille mentäessä. Poliittinen päätöksenteko lisää toimintaympäristön epävarmuutta, sillä sosiaali- ja terveydenhuoltoalan säätely vaikuttaa merkittävästi yrityksen kohderyhmään, mikä lisää epävarmuutta.

“Tää linkittyy niin paljon eri maitten terveydenhuoltokäytäntöihin, joka tarkoittaa sitä, että ei oo olemassa globaalia tai universaalia tapaa tehdä asioita. Jos verrataan vaikka Pipedriveen [myyntityökalu] tai Asanaan [työkalu tehtävänhallintaan], niin veikkaan, että suomalainen käyttää Asanaa aika samalla tavalla kuin irlantilainen ja saksalainenkin, mutta taas tuolla siihen liittyy niin paljon siitä markkinasta tulevia sääntöjä ja tapoja tehdä asioita, että se vaikuttaa.” (H1.1)

Omat haasteensa toimintaympäristöön tuo markkinoilla vallitseva kilpailutilanne, mikä on Freemanin, Edwardsin ja Schroderin (2006, 37) mukaan tavallista uusille markkinoille mentäessä. Koska yrityksen myymä tuote ei ole perusidealtaan uusi, löytyy myös joka markkinoilta kilpailijoita, joista osa on suuria ja tunnettuja kohderyhmän keskuudessa. Johdon mukaan suurin osa kilpailijoista on vanhanaikaisia niin toimintatapaa kuin tuotetarjoamaa katsottaessa. Kuitenkin kasvava ala houkuttelee koko ajan moderneja toimijoita, joista osa on myös onnistunut saamaan rahoitusta useampia miljoonia euroja. Yrityksen kohderyhmää ovat ensisijaisesti pienet ja keskisuuret kotihoitoyritykset. Kohderyhmälle on olennaista pitkä tuotteen käyttöikä eli korkea vaihtamiskynnys, joka vaikeuttaa myyntiä, mutta toisaalta myös pidentää asiakassuhteita. Kilpailuetua haetaan ketterästä toimintatavasta ja modernista tuotteesta, mikä on Cavusilin ja Knightin (2009,12) mukaan tavallista born global -yrityksille. Porterin (1980) kilpailustrategioiden kentässä strategia sijoittuu erilaistamisajattelua hyödyntävän fokusointistrategian alle. Yrityksen kilpailustrategia on born global -yritykselle tyypillinen (Cavusgil & Knight 2009, 84), sillä se pyrkii tarjoamaan innovatiivista ja kilpailijoista erottuvaa tuotetta rajatulle kohderyhmälle.

“Luotettu siihen, että pystytään olemaan etunenässä ja kilpailemaan niitä isoja vastaan just olemalla ketterä ja moderni ja raikas ja erottautumaan sieltä massasta omalla ajattelulla.” (H2)

Taulukko 6 havainnollistaa työntekijöiden rooleja sekä case-yrityksen päätoimintoja. Case-yrityksessä oli haastattelujen toteuttamishetkellä Suomessa, Irlannissa ja Iso-Britanniassa yhteensä 11 työntekijää. Case-yrityksen päätoiminnot jakautuvat myyntiin, markkinointiin, asiakastyöhön, tuotekehitykseen sekä hallinnollisiin työtehtäviin. Taulukon numerot kuvaavat, missä toiminnossa työntekijöiden ensisijaiset (1) ja toissijaiset (2) työtehtävät sijaitsevat. Kahta myyjää lukuun ottamatta muut työntekijät osallistuivat vähintään kahteen eri toimintoon ja suurimmasta osasta toimintoja vastuussa on monikansallinen tiimi: Myynnin johto sijaitsee Suomessa, mutta valtaosa myynnistä tapahtuu Irlannin myyntitiimin toimesta. Markkinoinnin ja asiakastyön tehtävät jakaantuvat Suomen ja Iso-Britannian välille ja vain tuotekehitys sekä hallinnolliset asiat tapahtuvat kokonaan Suomessa.

Taulukko 6. Case-yrityksen roolijako

	Myynti	Markkinointi	Asiakastyö	Tuotekehitys	Hallinto
Suomi					
Toimitusjohtaja	2	2	2	2	1
Tuotekehitysjohtaja		2	2	1	2
Talousvastaava (tutkija)		2			1
Myyntijohtaja	1		2		
Tuotekehittäjä (4 hlöä)			2	1	
Iso-Britannia					
Asiakasvastaava		2	1		
Irlanti					
Myyjä (2 hlöä)	1				

1 = ensisijainen työtehtävä, 2 = toissijainen työtehtävä

Koska taloudelliset resurssit mahdollistavat toiminnan jatkumisen ja kehittämisen, ovat ne kohdeyrityksessä avainasemassa, mikä on Mengelin ja Woutersin (2015, 197) mukaan tavallista born global -yritykselle. Monen ohjelmistoyrityksen tapaan kiinteää omaisuutta ei juuri ole, vaan tärkeämpää ovat aineettomat resurssit. Taloudellisten resurssien ohella johto näkee henkilöstön yrityksen arvokkaimpana resurssina. Barney (1991) VRIO-viitekehyksen valossa katsottuna henkilöstön voidaan myös nähdä olevan osaltaan harvinainen ja vaikeasti korvattava resurssi, sillä johdon mukaan ei ole helppoa löytää asenteensa puolesta startup-yritysmallmaan sopivia, kyvykkäitä yksilöitä.

“Meidänkaltaisen yrityksen avainresurssit ovat ihmiset. Ei ole laitteita tai muuta kiinteää omaisuutta. Kaikki tuotettu on aineetonta ja sovelluksia ylläpidetään sekä ajetaan pilvessä.” (H2)

“Suomessa on tiettyssä mielessä menossa vasta startuppien ensimmäinen aalto ja jos puhutaan rekrytointipuolelta tai henkilöstöpuolelta, niin on vaikea löytää ihmisiä, joilla olisi startup-kokemusta.” (H1.1)

4.2 Johdon laskentatoimi case-yrityksessä

Kuten jo etukäteen tiedettiin, käyttää case-yritys liiketoimintansa tukena erilaisia johdon laskentatoimen menetelmiä. Päätökset käytettävistä menetelmistä tehdään lähinnä toimitusjohtajan ja tuotekehitysjohtajan toimesta, jonka vuoksi heidän valitseminen haastateltaviksi oli luontevaa. Taloushallinto itsessään on case-yrityksessä kirjanpidon osalta osittain ulkoistettu tilitoimistolle ja osittain sitä hoitaa yrityksessä työskentelevä tutkija. Tutkijan vastuulla on myös johdon laskentatoimen menetelmien kehittäminen yhdessä johdon kanssa paremmin tarvetta vastaaviksi. Menetelmien tuottamaa informaatiota hyödyntää pääasiassa johto, mutta esimerkiksi seurannan kautta saatava informaatio vaikuttaa kaikkiin kyseisen toiminnon alla työskenteleviin. Case-yrityksessä ei ole erillistä tuotekohtaista kustannuslaskentaa käytössä, sillä tuotekehitys jatkuu edelleen. Lisäksi kustannuslaskennan tuomia hyötyjä kyseenalaistavat tuotteen skaalautuvuus ja alati kasvava käyttäjämäärä. Ikäheimon ym. (2016) mukaan kustannuslaskenta on kuitenkin erottamaton osa muuta johdon laskentatoimea, sillä sitä tarvitaan myös toiminnanohjauksessa ja päätöksenteossa. Tässä tutkielmassa

kustannuksia käsitellään muiden johdon laskentatoimen osa-alueiden yhteydessä. Luku 4.2.1 käsittelee johdon laskentatoimen toiminnanohjauksen keinoja, kun taas luvussa 4.2.2 keskitytään päätöksentekoa tukeviin menetelmiin.

4.2.1 Toiminnanohjaus

Case-yrityksessä johdon laskentatoimen menetelmiä käytetään suunnittelussa, seurannassa sekä strategisen ohjauksen apuna. Tunnistettuja toimintoja olivat budjetointi, kassavirtalaskelmat ja ennusteet, erilaiset seurantamenetelmät sekä tulospalkkausjärjestelmä.

Budjetointi

Case-yrityksessä budjetteja on tehty heti ensimmäisistä vuosista lähtien. Aluksi budjetti oli puhtaasti kassabudjetti, johon kirjattiin ylös tiedossa olevat menot ja suunniteltiin niiden kautta tulevaa. Vuosien aikana budjetti on saanut alkuperäistä yksityiskohtaisemman muodon ja kassavirtaperusteesta on siirrytty suoriteperusteiseen budjetointiin. Tarve yksityiskohtaisemmalle budjetille tuli lähinnä seurannan tarpeista, sillä haluttiin tarkempaa tietoa siitä, mistä budjetoidun ja toteutuneen summan ero muodostuu. Tarvetta tälle olisi ollut jo aiemmin, mutta resursseja toteuttamiseen ei ollut. Budjetin tekoon on aina käytetty Excel-tiedostoa, johon budjettipohjan on yritys itse muodostanut tarpeidensa perusteella. Nykyisessä budjetissa kulut on lajiteltu toiminnoittain ja rivejä lisätään aina tarpeen vaatiessa. Kaikki budjetin alalajit ovat samassa taulukossa paitsi markkinointi, jonka yksityiskohtaisempi budjetti löytyy erillisestä tiedostosta. Näin on tehty siksi, että epäsäännöllisesti tapahtuvat messuosallistumiset vaikuttavat kuukauden budjettiin huomattavasti, mikä vaatii tarkempaa suunnittelua. Budjetti muodostetaan aina jokaisen kvartaalin alussa kolmeksi kuukaudeksi eteenpäin. Budjetointiprosessiin osallistuvat pääasiassa toimitusjohtaja ja taloushallinnosta vastaava tutkija, jonka lisäksi tuotekehitysjohdaja osallistuu budjettikeskusteluihin tuotekehityksen ja markkinoinnin osalta. Tavallisesti tutkija valmistaa alustavan budjetin tuleville kuukausille edellisten kuukausien toteutumien

perusteella, jonka jälkeen budjetti päivitetään vastaamaan suunniteltuja tulevia hankintoja johdon kanssa.

Sijoittajat ovat myös painottaneet kulujen seurannan tärkeyttä, mikä näkyy case-yrityksessä, sillä johto näkee budjetin tärkeimpinä tehtävinä lisätä ymmärrystä siitä, paljonko rahaa kuluu kuukaudessa ja tuoda esille suunnittelemattomia kulujen muutoksia. Toimitusjohtajan mukaan potentiaaliset sijoittajat ovat kiinnostuneita myös siitä, paljonko rahaa kuluu kuukaudessa keskimäärin. Kuukauden päätyttyä tutkija täyttää toteutumat budjettiin, jotka toimitusjohtaja käy lävitse. Aikaisempaa tarkempi seuranta on johtanut kulujen yksityiskohtaisempaan analysointiin ja toteutuman ylittäessä budjetoidun summan analysoidaan poikkeaman syitä ja tarvittaessa tehdään toimenpiteitä kulujen pienentämiseksi. Seurantakäytännön myötä poikkeamiin on pystytty reagoimaan nopeasti ja kulujen ollessa näkyvämmät kuin ennen on esimerkiksi käyttämättömistä puhelinliittymistä ja ohjelmistolisensseistä pystytty hankkiutumaan eroon. Vaikka seuranta koetaan toimivaksi, tapahtuvat käytännön toimenpiteet usein viiveellä muiden toimintojen viedessä huomion.

“Varmaan budjetin tärkein tehtävä on totta kai tuoda ymmärrystä siitä, paljonko rahaa palaa kuukaudessa ja semmonen, että mahdollisimman nopeesti huomataan, jos jotkut kulut paisuu. Se on mun mielestä yksi semmonen aika vaarallinen juttu, mitä tapahtuu, et kun rahaa on vähän löysemässä, niin sitten sitä alkaa myös kulumaan älyttömästi.” (H1.2)

“Vaikka olemme pieni firma niin helposti käy niin, että meillä on turhia käyttämättömiä ohjelmistolisenssejä lojumassa kaapin pohjalla. On silti tärkeää mun mielestä, että saadaan pidettyä hommat kurissa ja ettei arki ole ihan pilvininnoissa elämistä, että ostetaan ihan mielettömästi kaikkea vailla mitään realiteettia tai järkeä. – Toki, kun sulla on neljän ihmisen työt harteilla, niin et sää aina ehdi ajattelemaan kaikkia asioita, ja budjetti on monesti yksi viimeisistä asioista, mitä mä ikinä ajattelen.” (H2)

Toisinaan toteutumien seurantaväli saattaa kuitenkin muodostua kuukautta pidemmäksi, sillä johto kokee olevansa tilanteesta melko hyvin perillä muutenkin. Toimitusjohtaja kuitenkin näkee, että budjetin toteutumien seuranta on erityisen tärkeää kasvua tavoitteleville ulkopuolista rahoitusta tarvitseville yrityksille, sillä budjetoinnin avulla niukat resurssit saadaan jaettua järkevästi ja riittämään seuraavaan suunniteltuun

rahoituskierrrokseen asti. Budjettien ja kassavirtalaskelmien tuottaman tiedon pohjalta toimitusjohtaja laskee tarvetta ulkopuoliselle rahoitukselle. Budjetoinnilla on näin tärkeä rooli case-yrityksessä myös liiketoiminnan jatkumisen kannalta.

“Siinä näkyy se menneisyys, mikä mulla on jo päässä suurinpiirtein, että noin se on mennyt ja sitten myös vähän visioita tulevalta, että toltä se näyttää sitten jatkossa. Että kyllä sen näkeminen kuukauden parin kuukauden välein riittää ainakin mulle.” (H2)

“Jos innostuu esimerkiksi just rahoituskierroksen jälkeen hirveesti laittaa niitä kuluja ylös ja sitten se tulos ei seuraa niitä investointilaskelmassa esitettyjä laskelmia, niin sitten ollaan aika äkkiä lirissä sen kanssa, että ne rahat loppuukin vuoden päästä, eikä olla saatu myyntiä sille tasolle, että pystyttäisiin hyvillä ehdoilla hakemaan seuraavaa rahoituskierrosta.” (H1.2)

Toimitusjohtajan mukaan budjetointia vaikeuttavat voimakas kasvun tavoittelu ja epätietoisuus sen toteutumisesta – kasvun ollessa voimakasta kasvavat tavallisesti myös kulut, minkä vuoksi niiden budjetointi on hankalaa. Samasta syystä case-yrityksen budjetti tehdään vain kolmeksi kuukaudeksi kerrallaan ja se perustuu pitkälti edellisen kauden toteutuneisiin kuluihin – budjetoimattomia kuluja ei osata ennustaa tai niiden oletetaan syntyvän kasvusta, jonka luomien tulojen katsotaan kattavan syntyneet kulut.

“Joskus tietää, että se budjetti on tehty tosi heikolla tietämyksellä tai silloin on ollut jotain väärää tietoa, minkä takia on ihan loogista, miksi budjetoitu summa on ihan jotain muuta, kuin se toteutunut. Ja se on mun mielestä tosi arvokas vertailu, että vertaa sitä toteutunutta entisten kuukausien toteutuneisiin. – – Että semmonen kysymys, joka joskus tuli ja tulee vieläkin vastaan, että joku kysyy paljonko tälle on budjetoitu, niin voi alkuun sanoa, että ei sille ole budjetoitu yhtään mitään.” (H1.2)

Kassavirtalaskelmat ja ennusteet

Kassavirtalaskelmia ja myyntiennusteita case-yrityksessä tehdään paljon ulkopuolisten tahojen, kuten pankin ja Tekesin vaatimuksesta, mutta toimitusjohtaja kokee myös itse hyötyvänsä niistä saadessaan tarkempaa tietoa seuraavan rahoituskierroksen tarpeellisuudesta. Kassavirtalaskelmia myös käytetään enemmän kassavarojen ollessa vähäiset. Kassavirtanegatiiviselle startup-yritykselle on tavallista, että kassavarat lähentelevät välillä nollaa, minkä vuoksi toimitusjohtaja näkee, että kassavirtalaskelman

merkitys on kasvanut yrityksen kasvaessa, sillä rahavarojen loppuminen suunniteltua aikaisemmin vaikuttaa useamman ihmisen palkanmaksuun. Kassavirtalaskelman ja budjetin käyttötapa on case-yrityksessä osittain päällekkäinen ja toimitusjohtaja valmistaa kassavirtalaskelman budjetin lukujen pohjalta. Tarkempaa maksuperustetta käytetään vain lyhyellä aikavälillä viikkotasolla suunniteltaessa, kun tarvitaan tarkempaa tietoa kassavarojen riittävyydestä. Case-yrityksessä työskentelevä tutkija ylläpitää lyhyen aikavälin kassavirtalaskelmaa, sillä hänellä on paras tieto realisoituvista rahavirroista. Pidemmällä aikavälillä rahoitustarpeita miettiessä kassavirtaennusteiden valmistuksesta vastaa toimitusjohtaja.

“Semmosia kuoppia, mitä tulee aika paljon, et käydään lähellä nollaa ja sitten mennään taas, että semmosten kanssa pitää olla tarkkana, ettei jää jonkun kuukauden palkat maksamatta. Sitten taas alkuvaiheessa sillä ei ollut mitään merkitystä, kun ei kukaan kuitenkaan saanut mitään palkkaa tai jos sai, niin se oli ihan fine, että se tuli kaksi kuukautta myöhässä.” (H1.2)

Kassavirtalaskelman avulla tehdään ennusteita ja skenaarioita tulevasta. Kovat kasvutavoitteet vaikeuttavat ennustamista, minkä vuoksi laskelmia tehdään useilla eri skenaarioilla. Toimitusjohtaja kokee erilaisten skenaarioiden auttavan päätöksentekoa, sillä laskelmilla voidaan testata, miten esimerkiksi uuden työntekijän palkkaaminen vaikuttaa myynnin kasvuun ja kulujen nousuun ja tätä kautta rahavarojen riittävyyteen. Skenaarioita varten kassavirtalaskelman pohjalla ovat budjetin luvut, mutta itse laskelma on todella pelkistetty, sillä toimitusjohtajan oman kokemuksen mukaan se on ainut, jolla skenaarioiden laskenta toimii. Kuluerät muodostuvat tuotekehityksen ja myynnin palkoista, matkoista sekä muista kuluista, kun taas tuloissa huomioidaan jatkuvat myyntitulot ja kertatulot. Pohja on toimitusjohtajan itse tekemä ja siihen on päädytty yritys ja erehdys -oppimisen kautta. Epävarma toimintaympäristö on tehnyt kansainvälisen myynnin ennustamisesta välillä hankalaa ja useat aiempina vuosina tehdyt kassavirtaennusteet eivät ole toteutuneet. Toimitusjohtaja kokee, että kokeneemmalta henkilöltä saatava apu olisi voinut auttaa tekemään parempia kassavirtalaskelmia menneinä vuosina.

“Startupeissa puhutaan runwaysta eli kauanko rahat riittää, että kuinka paljon jokin lyhentää meidän runwayta. Ja sitten koittaa arvata sitä, että jos palkataan

kaksi tyyppiä lisää, niin me päästäänkin 10 % kasvun sijaan 15 % kasvukäyrälle ja sitten mitä se... tavallaan pitää yhdistää se myynnin kasvu ja kulujen kasvu ja katsoa, että mitä siinä tapahtuu, että kauanko rahat riittää tällä skenaariolla ja ehtiikö Tekes-avustus tulla ennen sitä vai ei ja kaikki tämmönen.” (H1.2)

Valmiit uusille yrityksille suunnatut esimerkkilaskelmat eivät palvele kasvavaa case-yritystä, sillä voimakkaaseen kasvuun tähtäävän yrityksen kassavirtalaskelma on toimitusjohtajan mukaan tarkoituksella suurpiirteisempi. Monen yksinyrittäjän tapaan tarkoituksena ei ole päästä mahdollisimman nopeasti kassavirtaposiitiviseksi, jolloin yksityiskohtaiset kassavirtalaskelmat menettävät merkityksensä. Tämän vuoksi kassavirtalaskelmien avulla pyritään ensisijaisesti optimoimaan rahavarojen käyttöä tekemällä erilaisia skenaariolaskelmia varmistaen samalla resurssien riittävyys.

“Ne [kassavirtalaskelmat] voivat olla suurpiirteisempiä, koska kasvutavoitteet on kovat ja jos ne toteutuvat, niin kasvu euromääräisestikin on aika kovaa ja sitten se vaikuttaa vähän kaikkeen. Ja sitten toisaalta se kasvu on myöskin tärkein kriteeri kasvuyritykselle, että välttämättä kukaan ei oo kiinnostunut siitä, et ollaanko me kuukaudessa niin paljon tai näin paljon tappiollisia, vaan enemmänkin siitä, että kuinka paljon me kasvetaan. Tietenkin niin kauan kun se kasvu ei tuu hinnalla millä hyvänsä.” (H1.2)

Suorituksen mittaaminen

Tuotekehitysjohtaja: *“Omasta mielestäni on parempi, että tehdään useampia eri versioita asioista eikä odoteta sitä yhtä täydellistä ja valmista ratkaisua.”*

Toimitusjohtaja: *“Se on ainut oikea lähestymistapa, jos ei ole tarkoitus rakentaa lentokonetta.”*

(Havainnointi 27.11.2017)

Ylläoleva lainaus markkinoinnin viikkopalaverista kuvastaa hyvin toimintaa case-yrityksessä, jossa tulokset halutaan saada näkyviksi nopeasti. Tämän vuoksi tavoitteenasetanta ja seuranta ovat tärkeässä roolissa. Tarve systemaattisemmalle seurannalle alkoi, kun ydintoiminnoista alettiin antaa vastuuta johdon ulkopuolelle esimerkiksi myyntijohtajan aloittaessa työt. Tärkein tavoite on kasvu, johon kaikki alatavoitteet kulmineituvat. Suurempia tavoitteita asetetaan lähinnä kuukausitasolla, koska pidemmälle aikavälille on kasvun aiheuttaman epävarmuuden vuoksi vaikea asettaa mitään konkreettisia tavoitteita. Tavoitteenasetanta on elänyt värikästä elämää

viime vuosina ja tavoitteita on asetettu toisinaan kvartaali- ja välillä viikkotasolla. Tällä hetkellä ylempi tavoitteidenasetanta tapahtuu johdon välillä, jonka jälkeen linjaukset konkretisoidaan tarkemmiksi alatavoitteiksi toiminnoittain järjestettävissä viikkopalaverissa.

“No kyllä se aika paljon kaikki on kulminoitunut vaan siihen kv-liikevaihtoon. Että se on kokoajan ollut se päämittari ja siinä on ehkä ollut alla tiettyjä juttuja, jotka on uskottu, että johtaa siihen.” (H1.1)

Myyntijohtaja sanoo, että jos kasvulle asetetaan kuukausitavoitteita, tulee myynnin kehittymistä seurata tiheämpään kuin kuukausittain, jotta tavoitteessa voidaan pysyä. (Havainnointi 11.12.2017)

Seurantaan helpottaa lean-ajattelu, jota case-yrityksessä on hyödynnetty noin vuoden ajan. Jokaisella toiminnolla on oma seurantataulu, joka kuvastaa meneillään olevien työtehtävien statusta ja tärkeysjärjestystä. Taustalla on halu tuoda työ näkyville, mikä lean-ajattelun periaatteiden mukaan nopeuttaa läpimenoaikaa sekä varmistaa, että ideat eivät pääse unohtumaan. Johto näkee lean-ajattelun tukevan hyvin useaan maahan jakautunutta tiimiä työnjaon ja läpinäkyvyyden kannalta, vaikka fyysisten seurantataulujen ylläpito tuottaakin välillä vaikeuksia. Lean-ajattelua on otettu käyttöön siinä määrin, kun sen on koettu olevan hyödyllistä ja sitä on sovellettu omien tarpeiden mukaan. Konkreettiset hyödyt tulevat hyvin esille havainnoidussa markkinoinnin viikkopalaverissa, jossa systemaattisen seurannan kautta käy ilmi, että osa tehtävistä ei etene epäselvien tehtäväkuvausten ja jakamattomien vastuiden vuoksi. Koska kaikki aktiviteetit ovat näkyvissä seurantataululla, tunnistetaan etenemättömyyden syyt nopeasti ja niihin voidaan puuttua. Myynnin ja markkinoinnin viikkoseurannassa käy ilmi, että myyntitiimi on myös itsenäisesti kehittänyt itselleen seurantataulun konkretisoimaan tavoitteita ja motivoimaan työntekoa.

“Kaikkein puritaaneimmissa lean-meiningeissä on kaikkia tämmösiä, että on rajoitettu, kuinka monta keskeneräistä taskia voi olla kerrallaan ja mitataan niitä paljon tarkemmin. Että semmosia me ei tällä hetkellä käytetä ja mä en oikeestaan koe tarvettakaan, että nyt on pysynyt ihan järkevänä. Se on enemmänkin just semmosta näppituntumaa kuin mitään kauhean konkreettista.” (H1.2)

Myyntijohtaja kertoo myyntitiimin tehneen asetettujen tavoitteiden pohjalta taulun helpottamaan tavoitteiden seuraamista. Myyjän onnistuttua varaamaan demon

täyttää hän taululla olevan tyhjän kohdan varauksen tiedoilla. Myyntijohtaja kokee, että uuden menettelytavan myötä myyntitiimin motivaatio saavuttaa tavoitteet on noussut. (Havainnointi 11.12.2017)

Kuukausittaisesta seurannasta on viime aikoina siirrytty lähinnä viikoittain tapahtuvaan seurantaan, jotta reagointikyky asioihin olisi nopeampi ja kasvutavoitteissa voidaan pysyä. Viikkopalavereita järjestetään myynnin, markkinoinnin, tuotekehityksen sekä customer success -toiminnon alla. Tavoitteiden mittaaminen ja käytetyt mittarit vaihtelevat toiminnoittain, sillä osaa tavoitteista on vaikeampi mitata muihin verrattuna. Vaikka suorituksen mittaamisen taustalla ovatkin euromääräiset kasvutavoitteet, koetaan ei-rahamääräiset tavoitteet ja mittarit tärkeiksi kasvua tavoiteltaessa. Myynnissä mittareina ovat kuukausittainen euromääräinen kasvu sekä viikoittaiset aktiviteettitasot. Myynnin euromääräistä kasvua seurataan asiakas- ja toimialuekohtaisesti. Muutosta edelliseen kuukauteen analysoidaan jakamalla se uusasiakkaiden tuomiin euroihin, vanhojen asiakkaiden kasvaneeseen käyttöön, vanhojen asiakkaiden vähentyneeseen käyttöön sekä lähteneisiin asiakkaisiin. Toimitusjohtajan mukaan tarve myynnin tarkemmalle seurannalle on kasvanut vasta viime aikoina, sillä on haluttu ymmärtää paremmin kasvun rakennetta. Myynnin viikkopalavereissa pääroolissa ovat mittarit ja aktiviteettimääriä seurataan jopa päivätasolla. Seurattavat aktiviteetit ovat puhelujen määrä, varatut demot, aloitetut kokeilujaksot sekä saadut uudet asiakkaat. Tavoitteet johdetaan myyntiputken konversioista, jotka saadaan aiemmiestä tuloksista laskemalla.

Myynnin ja markkinoinnin tulokset tallennetaan "weekly KPI's" nimiseen Excel-tiedostoon. Jokaisella mittarilla on oma tavoitteensa, joihin edellisen viikon toteutuneita lukuja verrataan. Tavoitteet saadaan suoraan kuukauden kasvutavoitteesta, josta nykyisiä konversioita käyttäen lasketaan tavoitteet aktiviteettimäärille. Konversiot lasketaan mahdollisimman tuoreiden lukujen pohjalta, jotta ne eivät pääse vääristämään tavoitteita. – – Myyntijohtaja kertoo, miksi tavoitteisiin ei ole päästy ja mitä korjaavia toimenpiteitä myyntitiimissä on tämän perusteella tehty. Seuraavalla viikolla tavoitteiden toteutuminen on tämän perusteella odotettavissa. (Havainnointi 11.12.2017)

Toimitusjohtaja: *"Pipedrive on tyhmä, koska se on myyntityökalu, mutta sinne ei voi asettaa aktiviteettitavoitteita, vaan pelkästään euromääräisiä tavoitteita."* (Havainnointi 11.12.2017)

Osittain sama seuranta yhdistyy myös markkinoinnin mittaamiseen, mutta myyjän tekemän soiton sijasta kontakti on itse varannut demon nettisivujen kautta. Markkinoinnissa seurataan näin nettisivujen kävijämäärää ja sitä, mistä lähteestä vierailijat ovat nettisivuille tulleet ja mitkä näistä vierailuista johtavat demon varaamiseen asti. Tulosten perusteella päätetään seuraavista markkinointiaktiviteeteista. Kasvutavoitteiden jakaminen aktiviteettitavoitteiksi viikkotasolle sekä konkretisoi että tuo realismia toimintaan. Toimitusjohtajan mukaan välillä tulee tilanteita, joissa huomataan, että nykyisillä konversioilla tavoitteiden saavuttaminen ei ole mahdollista. Tämän huomaaminen etukäteen antaa mahdollisuuden tehdä tarvittavia muutoksia joko tavoitteisiin tai vaihtoehtoisesti miettiä keinoja, millä konversiot saataisiin paremmalle tasolle. Seurantamalli on elänyt vuosien saatossa huomattavasti, mikä tulee hyvin esiin esimerkiksi myynnin ja markkinoinnin viikkoseurannassa, jossa toimintatavat hakevat vielä osittain muotoaan.

“Tiedetään, että joulukuussa pitää saada näin monta euroa uusia asiakkaita, niin siitä vaan keskiasiakkaiden koon perusteella päätellään, että montako asiakasta tää tarkoittaa ja sitten käyttämällä normikonversiota, että jos 80% welcomeperiod-asiakasta jatkaa maksaviksi asiakkaiksi, niin sitten me tarvitaan $x/0.8$ welcomeperiodeja ja sitten taas näin ja näin monta demoa ja näin ja näin monta puhelua ja näin ja näin monta webbisivukävijää.” (H1.1)

Käydään läpi markkinoinnin tuottamat demopyynnöt edelliseltä viikolta. Tuotekehitysjohtaja huomaa sähköpostikampanjan tuottaneen hyvin demoja ja päätetään toteuttaa uusi kampanja tällä viikolla. Johto on yksimielinen retargeting-kampanjan jatkamisesta, jotta nähdään tuottaako se lisää demoja pidemmällä aikavälillä. Tuotekehitysjohtajan mukaan osa netissä pyörivistä mainoskampanjoista ei ole tuottanut hyvin demoja, joten niiden budjettia lasketaan. (Havainnointi 11.12.2017)

Tuotekehitysjohtaja: *“Mä en muista niitä lukuja, mun täytyy kaivaa ne....ja siis mä en oo varma mistä ne kaivetaan, Pipedrivesta [myyntityökalu] varmaan.”*

Toimitusjohtaja: *“Sulla on kaikki nuo luvut suoraan Weekly Marketing Metricsissä [Excel-tiedosto markkinoinnin seurantaa varten].”*

Tuotekehitysjohtaja: *“Ei se oo sama mittari.”*

(Havainnointi 11.12.2017)

Customer success -toiminnon tarkoituksena on varmistaa, että asiakkaat oppivat käyttämään hyvin tuotetta ja sitoutuvat siihen. Seurattavia asioita ovat asiakkaiden tyytyväisyys, aktiivisuus ja lopettaneet asiakkaat. Myös näiden taustalla voidaan nähdä

tavoite kasvusta, jota jo olemassa olevien asiakkaiden kasvava laskutus sekä pienempi lopettamisprosentti lisäävät. Seuranta on hyvin vapaamuotoista, lähinnä epäsäännöllisen projektiluontoisesti tapahtuvaa. Viikkopalaverissa keskitytään pääasiassa käymään läpi meneillään olevia projekteja sekä suunnittelemaan ja priorisoimaan uusia ideoita. Asiakaskohtaisia kannattavuuksia ei case-yrityksessä sen kummemmin seurata, vaan niiden uskotaan olevan keskiarvoisesti järkevällä tasolla.

Tuotekehityksessä tavoitteet asetetaan ja niitä seurataan viikoittain. Tuotekehitysjohtaja kerää kehitysideoita myyjiltä ja asiakkailta saadusta palautteesta, jotka priorisoidaan johdon toimesta sen perusteella, kuinka paljon ne mahdollisesti hyödyttävät yrityksen kasvutavoitteita. Koska terveydenhuoltokäytännöt ja säädökset ovat vielä suhteellisen kansallisia, tarvitaan tuotteelta joskus tiettyjä ominaisuuksia, että voidaan kilpailla tietyllä markkina-alueella. Tuotekehityksessä seurattavia asioita ovat esimerkiksi suorituskyyä kuvaava läpimenoaika, tuotteen toimivuudesta kertova analytiikka sekä käyttäjäanalytiikka tuotteen ominaisuuksien käytöstä. Analytiikkaa seuraamalla ja tuloksiin reagoimalla on mahdollista pyrkiä parantamaan käyttäjäkokemusta, mikä taas vaikuttaa asiakastyytyväisyyteen. Suorituskyyvyn ja läpimenoaikojen seuraaminen on oleellista resurssiniukalle yritykselle, jonka vuoksi työtä on pyritty tuomaan lean-ajattelutavan periaatteiden mukaan mahdollisimman näkyväksi. Henkilöstön tyytyväisyyttä mitataan yrityksessä lähinnä kahdenkeskisten tapaamisten kautta. Lisäksi tuotekehitystiimillä on käytössään fiilismittari, jossa käydään kategorioittain läpi kahden viikon välein tiimin fiiliksiä. Kategoriat rakennettiin sijoittajan avulla yhteisen koulutuspäivän pohjalta. Tuotekehitysjohtajan mukaan aluksi mittarissa oli paljon negatiivisia fiiliksiä, mutta kun ne tiedostettiin, voitiin kipukohtiin panostaa, mikä on näkynyt kerta kerralta parantuneina mittaustuloksina.

“Tilanne lähti siitä, että meillä oli tosi paljon punaista hymiötä niillä kategoriolla, jotka toimivat huonoiten ja sitten kun niitä alettiin koko ajan korjaamaan, kahden viikon välein siis katsottiin, mikä se nykytilanne on ja sitten kehitettiin parannusajatuksia siihen ja sitten niitä vaan naulattiin pois alta ja sitten tilanteet koko ajan parani.” (H2)

Virallisten dokumenttien, kuten tuloslaskelman ja taseen merkitys on johdolle hyvin vähäinen. Tuotekehitysjohtaja näkee tärkeämpänä yleisesti sen, että hän ymmärtää, millä tasolla yrityksen menot ja tulot ovat reaaliaikaisesti, mihin hän kokee budjetin ja itse lasketut yksityiskohtaiset myyntiluvut virallisia dokumentteja selkeämpänä apuvälineenä. Toimitusjohtaja taas kokee tuloslaskelman ja taseen olevan oleellisimpia sijoittajille, sillä ne ovat yrityksen itse ylläpitämiin seurantatyökaluihin verrattuna virallisia ja vertailukelpoisia dokumentteja.

“Oon selannut ne [tuloslaskelman ja taseen] läpi, mutta kyllä mulle enemmän merkitsee se, että mitkä on meidän tämän hetken tulot ja menot.” (H2)

Tulospalkkaus

Case-yrityksessä tulospalkkaus on ollut käytössä vuodesta 2016 alkaen. Myyjille maksetaan peruspalkan päälle provisiota tehtyihin kauppoihin perustuen. Myyjä saa itselleen tietyn prosenttiosuuden asiakkaan kuukausilaskutuksesta viiden ensimmäisen kuukauden ajan. Edellinen tulospalkkausmalli noudatti samaa logiikkaa, sillä provisiot maksettiin tietyn prosenttiosuuden mukaisesti maksetuista laskuista, mutta prosenttiosuudet ja maksettavat kuukaudet erosivat nykymallista. Edellinen malli oli toimitusjohtajan itse kehittämä, mutta uutta mallia on rakennettu yhdessä hallituksen kanssa. Prosenttiosuus on sitä suurempi, mitä pienempi peruspalkan osuus on. Sopivien prosenttiosuuksien määrittäminen tapahtuu ennustamalla myyntiä ja laskemalla tästä provisiopalkan osuus. Tavoitteena on löytää sellainen kerroin, jolla palkkio myynnistä on motivoiva, mutta ei kuitenkaan kohtuuton, mikä on toimitusjohtajan mukaan välillä hankalaa. Tulospalkkauksen avulla pyritään motivoimaan myyjiä antamaan vähemmän alennuksia sekä myymään enemmän, mikä edesauttaa kasvutavoitteiden täyttymistä. Toimitusjohtaja on oman kokemuksensa mukaan havainnut, että tärkeää on palkita jokaista myyntitietä jäsenta vain lopputuloksesta, eli maksavasta asiakkaasta, eikä esimerkiksi varattujen demojen määrän perusteella. Tällöin varmistetaan, että kannustimet ovat kaikille yhtenevät eikä kukaan pysty osaoptimoimaan omaa tulostaan muiden kustannuksella.

“Pitää vaan rakentaa kannustinmallit ja muut semmosiksi, että myyjäkin haluaa, että kyllä se helpottaa sitten myyjää saamaan hyvät bonukset ja sitten se helpottaa myyjää pääsemään myyntitavoitteisiinsa, kun se voi pyytää siitä tuotteesta vähän enemmän hintaa, kun sen tarvii toisaalta myydä vähemmän.” (H1.2)

“Tää oli se oivallus, että kaikkia, vaikka tää putki tai myynti olisi jaettu moneen vaiheeseen, niin kaikkia palkitaan vasta siitä lopputuloksesta, jolloinka varmistetaan se, että kaikkien kannustimet on samaan suuntaan, ettei tuu mitää osaoptimointia sinne väliin.” (H1.2)

Provisiot maksetaan kerran kuussa palkan yhteydessä sillä ehdolla, että rahat on saatu asiakkaalta. Tällä varmistetaan, että asiakas on maksava asiakas sekä taataan kassavirran riittävyys. Koska asiakkaita laskutetaan vasta käytön jälkeen, venyy provision maksun ajankohta joskus useamman kuukauden päähän kaupan tekemisestä, minkä toimitusjohtaja näkee ongelmallisena motivoinnin kannalta. Tämän vuoksi case-yritys on kehittänyt bonuslaskurin, johon syöttämällä uudet myyntinsä myyjä näkee heti, mikä vaikutus tuleviin palkkoihin on.

“Tämmösillä jutuilla on sitten taas yritetty tuoda sitä välitöntä vaikutusta, että tavallaan vaikka se ei näykkään sun tilillä heti, niin se ikään niinkuin näkyy jossain sulle konkreettisesti, että nyt sää ansaitsit noin paljon lisää sulle seuraaville kuukausille.” (H1.2)

4.2.2 Päätöksenteko

Case-yrityksessä toimintaan vaikuttavia suuriakin päätöksiä tehdään nopeasti, mikä kuvastaa ketteryyttä. Pysyvää arkkitehtuuria on iän puolesta vielä vähän, joten toimintatapoja on helppo muuttaa lyhyellä varoitusajalla. Kesästä asti päätöksiä on tehty epävirallisissa hallituksen kokouksissa, joihin ovat johdon lisäksi osallistuneet kaksi sijoittajaa, joista toinen on hallituksen kolmas jäsen. Sijoittajat toimivat kuitenkin lähinnä neuvonantajina toimitusjohtajan ja tuotekehitysjohtajan tehdessä varsinaiset lopulliset päätökset. Yrityksen johto kokee kuitenkin saaneensa hyviä vinkkejä erilaisista toimintatavoista sijoittajilta. Hinnoittelupäätöksissä johdon laskentatoimen menetelmät ovat lähinnä taustaroolissa, kun taas investointipäätösten tueksi tarkempi informaatio kustannuksista olisi ajoittain tervetullutta.

Hinnoittelulaskelmat

Hinnoitteluprosessissa on mukana ensisijaisesti toimitusjohtaja ja myyntitiimi. Ennen johdon lopullista päätöstä hinnoittelun muutoksista varmistetaan hinnoittelun järkevyyttä myös laskutuksen kanssa, josta case-yrityksessä työskentelevä tutkija on vastuussa. Viime aikoina hinnoittelun rakenteesta on keskusteltu enemmän määrin myös hallituksen muiden jäsenten kanssa, sijoittajien lähinnä jakaessa omia kokemuksiaan toimivista hinnoittelumalleista. Haastattelujen toteuttamishetkellä case-yritys oli juuri testaamassa uusilla markkinoilla erilaista hinnoittelumallia hallituksen toiveesta. Yrityksen hinnoittelu on markkinaperusteinen ja hintoihin vaikuttaa paljon paikallinen kotihoidon hintataso. Asiakkailta ei veloiteta käyttöönotto- tai koulutusmaksuja, millä pyritään alentamaan ostokynnystä ja erottumaan kilpailijoista, mikä taas nopeuttaa kasvua. Muuten hinnalla ei haluta kilpailla, vaan kilpailuetu halutaan rakentaa kestäväälle pohjalle modernin toimivan tuotteen ja erinomaisen palvelukokemuksen kautta. Hinnoitteluun ei ole löydetty vielä ideaalia ratkaisua, mikä näkyy uusien hinnoittelumallien kokeiluna uusilla markkinoilla. Ideoita hinnoitteluun saadaan esimerkiksi benchmarkkaamalla muiden yritysten hyväksi toteamia hinnoittelumalleja. Luonnollisesti myös kilpailijoiden hinnat vaikuttavat, sillä ne kertovat asiakkaiden maksuvalmiudesta. Uusille markkinoille mentäessä sopivaa hintaa haetaan keskustelemalla ensimmäisten potentiaalisten asiakkaiden kanssa ja näin selvittämällä heidän maksukykyänsä.

“Se on aika sekamelska sitä kilpailijoiden hinnoittelua ja sitte yleistä semmosta SaaS-palveluhinnoittelu – mitkä on muut kokenu hyviksi nii niitä on sit mukava kopioida.” (H2)

Hinnoittelussa kustannusten nykytaso ei juurikaan vaikuta tuotteen hintaan. Johdon mukaan on tärkeämpää, että laskelmista voidaan nähdä kannattavuus pitkällä aikavälillä. Hinnoittelun kannalta laskelmat ovat keskeisessä roolissa ja sopivaa hintaa keskitytään etsimään kokeilemalla, mitä erilaiset hinnoittelurakenteet tuottaisivat vanhojen asiakkaiden volyymeilla ja miten mahdolliset muutokset vaikuttaisivat nykyisten asiakkaiden kuukausilaskutukseen. Osittain kustannusten vähäinen rooli johtuu myös siitä, että kustannukset muodostuvat pääosin palkoista. Ainoa, mihin

kustannukset vaikuttavat, ovat räätälöidyt tilaukset, jotka yleensä tuntiperusteisesti hinnoitellaan. Yleensä tuntihintaa tärkeämpi on kuitenkin loppusumma, joka kyseisestä työsuorituksesta koetaan kohtuulliseksi.

“Se [kustannusten rooli] liittyy enemmänkin taas siihen, että mikä on kasvuyrityksen tavoite, että se pitää olla nähtävissä, että tää on kannattavaa ja meillä pitää olla uskomus sellasesta skenaariosta, jossa meillä on x määrä myyjiä ja y määrä tuotekehittäjiä ja hemmetisti asiakkaita ja sitten viivan alle jää riittävän paljon rahaa. Mutta muuten ei se tässä kohtaa oo kauheen olennaista, kunhan ne nyt ei oo ihan järjettömiä ne luvut.” (H1.2)

Vaihtoehto- ja investointilaskelmat

Yrityksessä investointeja tehdään, kun niiden tuomien hyötyjen nähdään ylittävän kustannukset. Kustannusnäkökulma on siis läheisesti läsnä, mutta mitään tarkempia laskelmia ei tuotekehitysjohtajan mukaan tehdä. Niukat resurssit ovat pikemminkin taustalla oleva realiteetti sille, että investointien kustannus-hyötysuhdetta arvioidaan kriittisesti ennen investoinnin tekoa. Toisaalta tuotekehitysjohtaja näkee juuri rajallisten resurssien ohjaavan tekemään harkittuja investointipäätöksiä ja rakentamaan hyvää tuotetta, sillä virheinvestoinneille ei ole varaa. Rajalliset resurssit ja kustannusten rooli investointeja tehdessä nousevat esiin myös markkinoinnin viikkopalaverissa, jossa keskustellaan markkinointiavun ostamisesta ulkopuoliselta yritykseltä. Yhteistyön nähdään tukevan kasvua ja kattavan näin syntyvät lisäkustannukset. Yhteistyön voi lopettaa milloin vain, mikä nähdään hyvänä, sillä ilman taetta hyödyistä ei pidempiaikaisempaa investointia haluta tehdä.

“Jos tulee joku investointitarve, joku uus sovellus tarvitaan kehittäjille käyttöön, sitten sitä aina punnitaan, et okei tää maksaa nyt 100 euroa per tyyppi ja neljä tyyppiä tarvitaan, että tää on 400 euron investointi, ja sitten vaan katotaan sitä tuotetta vähän aikaa ja todetaan, että jos meillä olisi tää, niin me säästettäisiin tää 400 euroa viikossa.” (H2)

Tuotekehitysjohtaja: *“Tällä hetkellä muut aktiviteetit vie niin paljon aikaa, että en kerkeä kunnolla huolehtimaan markkinoinnista, joten maksan heille [markkinointiyritys] enemmän kuin mielelläni myös jatkossa siitä, että he auttaa meitä, koska he ovat meille täydellinen kumppani – me voidaan lopettaa yhteistyö ihan milloin vain ja niin kauan kuin he tuottavat meille liidejä, niin heistä on meille vain hyötyä.” (Havainnointi 27.11.2017)*

Tarkempien investointilaskelmien tarvetta erilaisten ohjelmistojen ja työkalujen kohdalla vähentää investointien suhteellisen pieni rahallinen arvo palkoihin verrattuna. Investointeja tehdään tavallisesti tuotekehityksessä, myynnissä ja markkinoinnissa. Tuotekehityksen investointien nähdään johtavan parempaan tuotteeseen ja sitä kautta houkuttelevan uusia asiakkaita, jota myös investoinnit myyntiin ja markkinointiin edistävät. Näin uusien asiakkaiden tuomien rahavirtojen nähdään kompensoivan investoinnin kustannuksia.

“Mä tykkään ajatella, että uudet asiakkaat kompensoi sen [kustannusten nousun], että ei niitä kuitenkaan nykyään niitä kuluja tuu niin hirveesti ja meidän ohjelmistoihin menevät resurssit on kuitenkin ihan murto-osa suhteessa henkilöstön palkkamenoihin.” (H2)

Johdon mukaan päätöksentekoa auttaisi, jos myynnin ja markkinoinnin yksikkökustannuksia ymmärrettäisiin paremmin. Markkinoinnin viikkopalaverissa tulee hyvin esille, miten maksullisten markkinointikampanjoiden tehokkuus tiedostetaan, mutta tarkempi tieto konversioista auttaisi investoimaan oikeisiin aktiviteetteihin ja kanaviin, josta seurauksena olisi todennäköisesti voimakkaampi kasvu parantuneiden konversioiden myötä. Tutkielman toteuttamishetkellä resurssit eivät kuitenkaan olleet vielä riittäneet kustannusten tarkempaan analysointiin, mutta suunnitelmia tilanteen muuttamiseksi oli jo tehty.

“Sitten itseasiassa mistä just tällä viikolla keskusteltiin, että meillä pitäisi olla parempaa ymmärrystä siitä, mikä on saadun demobookkauksen kustannus. Me voitaisiin miettiä se putki niin, että meillä on erilaisia keinoja saada demobookkaus, ja sitten me voitaisiin mitata niitä, että mikä on demobookkauksen hinta: mikä on sen hinta messuilta saatuna, mikä on sen hinta puhelinmyyjän tekemänä, mikä on sen hinta Facebook-kampanjalla, mikä on sen hinta Adwordsista – tämmösiä kaikkia.” (H1.2)

Tuotekehitysjohtaja: *“Valtaosa noista demopyynnöistä tuli maksetuista lähteistä, joten niiden tarkempi analysointi tuottaa meille toivottavasti todella hyvää tietoa siitä, mihin kampanjoihin meidän pitäisi panostaa ja käyttää rahaa tulevaisuudessa.” (Havainnointi 27.11.2017)*

4.3 Yhteenveto keskeisistä tutkimustuloksista

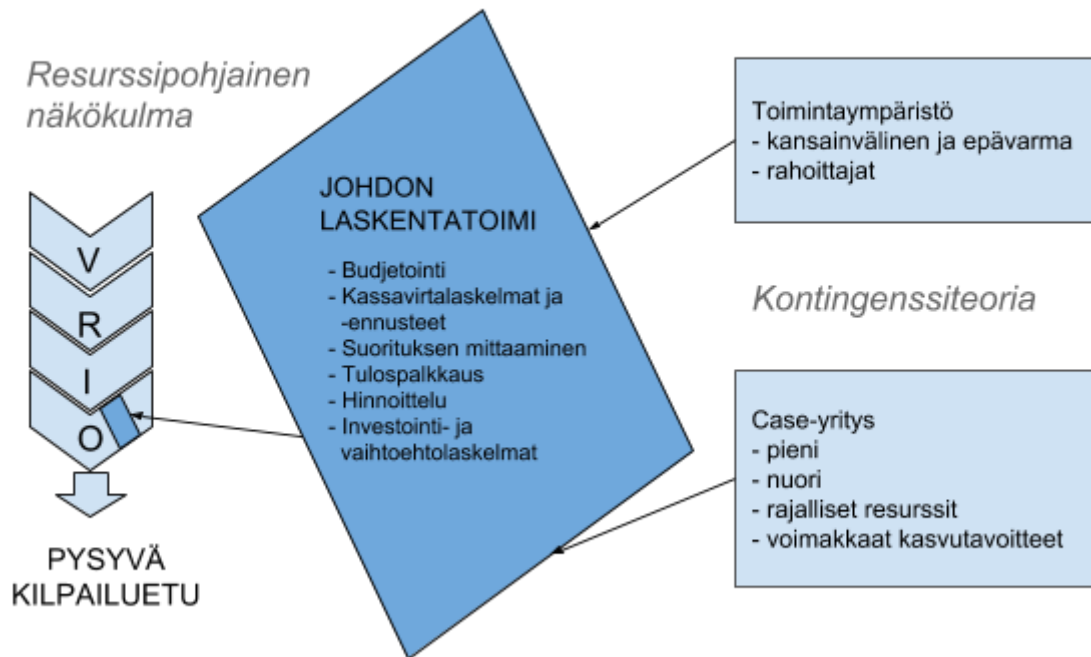
Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä tarkastelun kohteena olivat case-yrityksen käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät. Aineiston pohjalta case-yrityksen tunnistettiin käyttävän toiminnanohjauksen ja päätöksenteon tukena budjetteja, kassavirtalaskelmia ja ennusteita, erilaisia suoritusmittareita, tulospalkkausta sekä hinnoittelu-, vaihtoehto- ja investointilaskelmia. Käytössä olevat johdon laskentatoimen menetelmät ovat suhteellisen yksinkertaisia. Käytännöt ovat muuttuneet vuosien aikana ja hakevat vielä osittain muotoaan. Menetelmät, kuten esimerkiksi budjetti- ja kassavirtalaskelmapohjat on kehitetty itse, mutta vinkkejä on myös saatu sijoittajilta esimerkiksi tulospalkkausjärjestelmän ja hinnoittelumallien kehittämiseen. Päätökset sovellettavista menetelmistä on kuitenkin tehnyt johto itsenäisesti. Menetelmissä korostuu lyhyen aikavälin painotus, kun taas pidemmän aikavälin ennusteita tehtäessä on laskelmien taso erittäin suurpiirteinen. Kustannuksia seurataan tarkasti ja niiden suhde hyötyihin on tärkeä kriteeri investointeja tehtäessä, mutta itse laskelmat ovat välillä hyvinkin epäformaaleja. Suoristusta mitataan eri tavoin, niin viikko- kuin kuukausitasolla käyttäen sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita. Seurannan taustalla ovat euromääräiset kasvutavoitteet, joista alatavoitteet johdetaan.

Toisen tutkimuskysymyksen tavoitteena oli selvittää, miksi juuri kyseiset johdon laskentatoimen menetelmät ovat käytössä case-yrityksessä. Haastatteluissa kävi ilmi, että päätökset menetelmien käyttöönotosta on tehnyt johto ja käytön taustalla havaittiin olevan pääasiassa case-yrityksen omat tarpeet, vaikka joskus laskelmia valmistetaan myös rahoittajien pyynnöstä. Case-yrityksessä budjettien avulla seurataan kulujen kehittymistä ja varmistetaan samalla, että mikään kululaji ei pääse huomaamatta nousemaan holtittomasti. Budjetin pohjalta valmistetaan kassavirtalaskelmia ja ennusteita, joiden avulla analysoidaan tarvetta ulkopuoliselle rahoitukselle ja tehdään erilaisia liiketoimintaskenaarioita epävarmassa toimintaympäristössä. Kulujen taso kiinnostaa myös mahdollisia sijoittajia. Budjetin avulla taloudelliset resurssit jaetaan mahdollisimman järkevästi niin, että ne riittävät seuraavan rahoitukseen asti.

Suorituksen mittaamisen taustalla ovat case-yrityksen kovat euromääräiset kasvutavoitteet, joista toimintokohtaiset tavoitteet on johdettu. Tuloksia halutaan nähdä syntyvän nopeasti, mistä osittain johtuen yrityksessä on otettu käyttöön lean-ajattelumalli, joka on tehnyt työstä ja tavoitteista konkreettisempia ja läpinäkyviä. Tarve systemaattiselle seurannalle on kasvanut vastuun ydintoiminnoista siirryttyä osittain johdon ulkopuolelle ja eri maihin. Seurannan avulla varmistetaan, että case-yrityksessä tehdään oikeita asioita, sillä poikkeamat tavoitteista havaitaan viiveettä ja korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä nopealla aikataululla, mikä tekee kasvutavoitteesta pysymisestä helpompaa. Myös tulospalkkausjärjestelmä on otettu käyttöön tukemaan kasvutavoitteita. Sen avulla sekä motivoidaan työntekijöitä tavoittelemaan enemmän myyntiä että varmistetaan keskittyminen oikeisiin asioihin. Hinnoittelulaskelmia tehdään, jotta voidaan varmistua uusien hinnoittelumallien toimivuudesta ja ennustaa tulevia tuloja. Muiden laskelmien taustalla on halu jakaa niukat taloudelliset resurssit mahdollisimman tuottavasti ja varmistaa, että investointien hyödyt ylittävät syntyvät kustannukset, sillä varaa virheinvestointeihin ei ole.

Viimeisen tutkimuskysymyksen tavoitteena oli ottaa selvää, saako johdon laskentatoimi jotain erityispiirteitä case-yrityksen born global -kontekstissa. Kontekstista johdon laskentatoimen kannalta kaikista merkittävimmiksi tekijöiksi tunnistettiin case-yrityksen sisäisistä tekijöistä voimakkaat kasvutavoitteet, nuoruus, pieni koko, ja rajalliset resurssit sekä case-yrityksen toimintaympäristöstä kansainvälisyys, epävarmuus ja rahoittajat. Näillä tekijöillä havaittiin olevan merkittävä vaikutus siihen, millaista johdon laskentatoimi case-yrityksessä on ja miten sitä käytetään. Case-yrityksen tapauksessa johdon laskentatoimen voidaan nähdä tukevan yrityksen kansainvälistä kasvua, johon sekä tavoitteet että käytettävät menetelmät näyttävät kulminoituvan. Kuviossa 3 on kuvattu tutkielman teorettinen viitekehys uudestaan sovellettuna case-yrityksen kontekstissa. Käytössä olevat johdon laskentatoimen menetelmät ja niiden kannalta merkittävät tekijät yrityksen kontekstista on tunnistettu. Kyseisten johdon laskentatoimen menetelmien avulla pyritään vastaamaan case-yrityksen kontekstin luomiin haasteisiin ja riskeihin ja näin maksimoimaan resurssien hyödyntäminen kasvun edistämiseksi.

Johdon laskentatoimi case-yrityksessä



Kuvio 3: Johdon laskentatoimi case-yrityksessä

Case-yrityksen pieni koko ja nuori ikä näkyvät käytössä olevissa johdon laskentatoimen menetelmissä: Menetelmät eivät ole vielä ehtineet vakiintua, vaan ovat muuttuneet ensimmäisten vuosien aikana paljon ja hakevat vielä osittain muotoaan. Käytetyt menetelmät ovat sisällöltään hyvin yksilöllisiä, niitä on rajattu määrä eikä moderneja johdon laskentatoimen menetelmiä ole käytössä. Vaikka osittain tarvetta formaaleille seurantamenetelmille on lisännyt juuri henkilömäärän kasvu ja vastuun siirtyminen johdon ulkopuolelle, kokee johto yhä olevansa melko hyvin perillä kaikesta, mitä yrityksessä tapahtuu. Rajalliset resurssit vaikuttavat johdon laskentatoimeen merkittävästi: Johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottopäätöksiä tehdään sitä mukaa, kun niiden tuomat hyödyt tunnistetaan ja niihin on varaa laittaa resursseja. Niukat resurssit ovat toisaalta myös este johdon laskentatoimen menetelmien kehittämiselle, sillä resurssit ohjataan välillä muihin tärkeämmiksi nähtäviin toimintoihin, vaikka tarve menetelmille olisi tunnistettu. Esimerkiksi tarkempi kustannusten analysointi eri markkinointikanavien tehokkuudesta auttaisi tekemään parempia päätöksiä siitä, mihin resursseja kannattaa panostaa. Case-yrityksen johto

näkee yrityksen niukoista resursseista taloudellisten resurssien ohella tärkeimpänä sen henkilöstön, mikä näkyy myös johdon laskentatoimen menetelmien käytössä. Henkilöstön tarvetta suunnitellaan erilaisten skenaariolaskelmien avulla, kun taas kassavirtalaskelmilla varmistetaan varojen riittävyys palkanmaksun kannalta. Henkilöstön tunnelmia mitataan säännöllisesti sekä mittareilla että kahdenkeskisissä keskusteluissa. Työnohjauksen ja motivoinnin tukena taas käytetään erilaisia suoritusmittareita ja tulospalkkausta.

Kassavirtanegatiivisuus pakottaa case-yrityksen suunnittelemaan ja seuraamaan menojaan tarkasti, minkä vuoksi budjetit ja kassavirtalaskelmat ovat yrityksessä tärkeässä roolissa varmistamassa resurssien tehokkaan jakamisen toiminnoille, resurssien riittävyyden sekä sen, etteivät yksittäiset kululajit pääse kasvamaan huomaamatta. Resurssien niukkuus näkyy myös investointeja tehtäessä, sillä varaa virheinvestoinneille ei ole. Pakollisten investointien kohdalla pyritään etsimään kustannustehokasta vaihtoehtoa, kun taas muita investointeja ei tehdä, jos niiden ei nähdä maksavan itseään takaisin. Odotus kasvusta näkyy myös investointien kannattavuutta laskettaessa, sillä investointi tehdään korkeista kustannuksista huolimatta, jos sen nähdään edistävän kasvua ja maksavan näin itsensä takaisin. Päättävänä on kassavirtaposiitivisuuden sijasta kasvu, jonka perusteella voidaan myös tehdä kallis investointi, vaikka rahavarat olisivat vähissä. Sama ideologia näkyy myös hinnoittelun taustalla, sillä laskelmia ei tehdä sen vuoksi, jotta nykyiset kustannukset saataisiin katettua, vaan niiden tarkoitus on todistaa toimivuus pidemmällä aikavälillä. Toisaalta kasvua ei kuitenkaan haeta hinnalla millä hyvänsä, vaan kustannukset ovat aina taustalla realiteettina.

Case-yrityksen kasvutavoitteiden havaittiin sekä lisäävän tarvetta johdon laskentatoimen menetelmien käytölle että vähentävän niistä saatavaa hyötyä. Kasvua tukevat systemaattinen suorituksen mittaaminen sekä tulospalkkausjärjestelmä, jotka sekä ohjaavat tekemään oikeita asioita että motivoivat työntekijöitä. Lisäksi systemaattisen seurannan avulla huomataan heti, jos tulokset poikkeavat tavoitteista ja korjaavat toimenpiteet voidaan tehdä viiveettä, mikä helpottaa tavoitteissa pysymistä. Kuitenkin yhdistettynä epävarmaan kansainväliseen toimintaympäristöön vaikeuttavat

kasvutavoitteet toteutuvien tulojen ja menojen ennustamista vähentäen samalla esimerkiksi budjetoinnin ja kassavirtalaskelmien tuomaa hyötyä pidemmän aikavälin laskelmissa. Haasteeseen on pyritty vastaamaan kattavilla seurantajärjestelmillä ja esimerkiksi juuri budjetilla on tärkeä rooli kulujen seurannan kannalta. Sama ennustettavuuden ongelma tulee vastaan myös määrittäessä sitä, kuinka suuri osuus uusista myyntituloista voidaan maksaa myyjille provisiona, jotta loppupalkka pysyy kohtuullisena myös tilanteessa, jossa kasvutavoitteet joko ylittyvät tai alittuvat reilusti ennustetusta. Kasvun painotus kassavirtaposiitivisuuden kustannuksella näkyy myös menetelmissä, sillä toimitusjohtajan oman kokemuksen mukaan esimerkiksi uusille yrityksille suunnatut valmiit laskelmapohjat, joita myös osittain ulkopuolisille rahoittajille joudutaan toimittamaan, on tavallisesti tehty yrityksille, joiden tavoitteena on päästä kassavirtaposiitiviseksi mahdollisimman nopeasti. Haasteeseen on case-yrityksessä vastattu luomalla itse sisäisessä käytössä olevat laskelmapohjat.

Kansainvälinen ja epävarma toimintaympäristö on myös lisännyt tarvetta päätöksenteon kannalta relevanttia informaatiota tuottaville menetelmille case-yrityksessä: Kansainvälinen toimintaympäristö ja useampaan maahan jakautunut tiimi on lisännyt tarvetta systemaattiselle seurannalle. Kansainvälisyys näkyy lisäksi hinnoittelulaskelmia ja -päätöksiä tehtäessä, sillä epävarmassa toimintaympäristössä markkinaperusteinen hinnoittelu nähdään kustannusperusteista toimivammaksi – osittain siksi, että kustannusten roolia ei nähdä kasvuvaiheessa olennaisena ja osittain siksi, että hinnoittelun on tarkoitus mahdollistaa myös kasvu. Toimitusjohtajan mukaan laskelmista voitaisiin mahdollisesti saada realistisempia ja tämän myötä hyödyllisempiä, jos apuna olisi joku, jolla on kokemusta vastaavasta tilanteesta, sillä nykyiset menetelmät perustuvat vain omiin kokemuksiin ja oppimiseen edellisistä laskelmista. Osittain apua onkin saatu, sillä case-yrityksen sidosryhmistä näkyvin ovat ulkopuoliset rahoittajat, joiden avulla osa käytössä olevista johdon laskentatoimen menetelmistä on rakennettu. Case-yrityksen tapauksessa rahoittajat eivät kuitenkaan velvoita käyttämään tiettyä menetelmää, vaan antavat neuvoja itse hyväksi kokemistaan menetelmistä jättäen päätöksentekovaltuudet johdolle.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

Tämän tutkielman tavoite oli ymmärtää paremmin, minkälaista johdon laskentatoimi on pienessä born global -yrityksessä. Vastauksia etsittiin käyttämällä apuna case-yritystä ja seuraavia tutkimuskysymyksiä:

1. Minkälaisia johdon laskentatoimen menetelmiä case-yrityksessä käytetään?
2. Miksi kyseiset menetelmät ovat käytössä case-yrityksessä?
3. Onko johdon laskentatoimessa erityispiirteitä born global -yrityksiä edustavassa case-yrityksessä?

Tutkielman lähestymistapa tutkimuskysymyksiin on subjektivistinen ja sovellettu tutkimusote lähimpänä Neilimon ja Näsin (1980) toiminta-analyyttistä tutkimusotetta. Koska haluttiin saada syvällistä tietoa aiheesta toiminta-analyyttistä tutkimusotetta hyödyntäen, oli luontevaa toteuttaa tutkielman empiirinen osa kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Tutkielma toteutettiin yhden case-yrityksen tapaustutkimuksena, sillä haluttiin tietoa ilmiöstä, jota ei vielä kyseisessä kontekstissa ollut juurikaan tutkittu. Kvalitatiivisen tutkimuksen tapaan (Hirsjärvi ym. 2009, 164) tavoitteena ei ollut löytää laajempaa joukkoa koskevia yleistyksiä, vaan case-yritystä tutkimalla tuoda esiin, mikä ilmiössä, eli tässä tapauksessa johdon laskentatoimessa, on kyseisessä kontekstissa merkittävää. Tutkielman case-yritykseksi valittiin suomalainen 5-vuotias kansainvälisesti toimiva startup-yritys. Kyseinen yritys valittiin siksi, että se täytti born global -yritykselle asetetut tavallisimmat reunaehdot ja sen tiedettiin käyttävän johdon laskentatoimen menetelmiä aktiivisesti. Oleellista tutkielman onnistumisen kannalta oli myös case-yrityksen positiivinen suhtautuminen tutkimuskohteena toimimiseen. Osittain onnistumiseen vaikutti tutkijan työntekijärooli case-yrityksessä, mikä mahdollisti syvällisen tarkastelun organisaation sisäpuolelta, mitä myös toiminta-analyyttinen tutkimusote korostaa. Tutkijan rooli ja sen vaikutukset tutkimustuloksiin on myös tämän vuoksi pyritty tuomaan esille selkeästi.

Tuomen ja Sarajärven (2009, 19) mukaan laadullisen tutkimuksen viitekehyksen muodostavat metodologisten valintojen lisäksi aiempi teoria ilmiöstä. Tutkielman teoreettisen viitekehyksen taustalla on resurssipohjainen näkemys, jonka mukaan johdon laskentatoimi voidaan nähdä osana VRIO-viitekehyksen O-ulottuvuutta vaikuttaen näin yrityksen menestykseen (Andersén & Samuelsson 2016). Teorian mukaan yrityksen tulee olla sisäisesti järjestetty niin, että se edesauttaa resurssien maksimaalista hyödyntämistä juuri kyseisessä kontekstissa (Barney 1997, 163). Tässä tutkielmassa ensisijainen huomio ei ollut yrityksen resursseissa, vaan johdon laskentatoimessa, jonka potentiaalia vastata niukkojen resurssien ja muihin born global -kontekstin luomiin haasteisiin tarkasteltiin. Teoreettisessa viitekehysessä yhdistyvät teoria born global -yrityksistä sekä johdon laskentatoimesta. Koska aiempia tutkimuksia johdon laskentatoimesta ei born global -yrityksen kontekstissa ole juurikaan toteutettu, tarkasteltiin johdon laskentatoimen tutkimuksia, joissa tutkimuksen kohteena ovat olleet joko pienet yritykset tai startup-yritykset, joiden erityistapauksena born global -yritys voidaan nähdä.

5.1 Yhteydet aikaisempiin tutkimustuloksiin

Tutkimuskysymyksiin etsittiin vastauksia haastattelemalla ja havainnoimalla case-yrityksessä. Ensimmäisessä tutkimuskysymyksessä tarkastelun kohteena olivat case-yrityksessä käyttämät johdon laskentatoimen menetelmät. Tutkijalla oli kaksoisroolinsa vuoksi jo etukäteen melko hyvä käsitys käytössä olevista menetelmistä, mutta tämän ei haluttu vaikuttavan tutkimuksen tuloksiin, joten haastattelun teemat käytössä olevien menetelmien kartoittamiseen muodostettiin teoriaosassa tunnistettujen johdon laskentatoimen osa-alueiden pohjalta. Tulosten luokittelussa käytettiin apuna Ikäheimon ym. (2016) johdon laskentatoimen luokittelua. Toisessa tutkimuskysymyksessä selvitettiin, miksi kyseiset johdon laskentatoimen menetelmät ovat käytössä case-yrityksessä. Vastauksia etsittiin teemahaastatteluissa kysymällä laajasti käyttöönottopäätösten taustoita ja menetelmien kehittämisestä sekä havainnoimalla menetelmiä käytännössä. Viimeisessä tutkimuskysymyksessä yhdistyvät kahden ensimmäisen tutkimuskysymyksen löydökset sekä case-yrityksen born global

-konteksti. Tutkimuskysymyksen tavoitteena oli tutkia, saako johdon laskentatoimi erityispiirteitä case-yrityksen born-global -kontekstissa. Kontekstin hahmottamiseksi teemahaastatteluissa kysyttiin laajasti case-yrityksen taustoista ja tavoitteista. Merkittävimmiksi tekijöiksi johdon laskentatoimen kannalta tunnistettiin yrityksen pieni koko, nuori ikä, rajalliset resurssit, voimakkaat kasvutavoitteet, epävarma ja kansainvälinen toimintaympäristö sekä rahoittajat.

Tarkastellessa havaintoja aikaisempien tutkimustulosten valossa tunnistettiin useita samankaltaisuuksia case-yrityksen käytännöissä. Monet aikaisempien tutkimusten tulokset (ks. Lavia López & Hiebl 2015) johdon laskentatoimen menetelmien hyödyllisyydestä nuorille ja pienille yrityksille saavat vahvistusta myös case-yrityksen tapauksessa – johto kokee, että toiminnot tehostavat päätöksentekoa ja auttavat suunnittelemaan ja arvioimaan toimintaa. Aikaisemmissa tutkimuksissa nousee vahvasti esille, miten nuoret ja pienet yritykset käyttävät vähemmän ja yksinkertaisempia johdon laskentatoimen menetelmiä vakiintuneisiin ja suuriin yrityksiin verratessa (esim. Laitinen 2011; Lavia López & Hiebl 2015; Quinn 2011). Näin on myös case-yrityksessä, jossa laskelmapohjat ovat itse kehitettyjä ja erityisesti erilaisia tulevaisuuden skenaarioita laskettaessa laskelmat ovat erittäin yksinkertaistettuja. Tunnistetut menetelmät ovat kuitenkin hyvin samanlaisia kuin Mengelin ja Woutersin (2015), Sandinon (2007) sekä Davilan ja Fosterin (2007) pienistä yrityksistä ja startup-yrityksistä löytämät menetelmät. Aikaisempien tutkimustulosten (ks. Lavia López & Hiebl 2015) tapaan laskelmia myös käytetään case-yrityksessä eri tavalla kuin suuremmissa yrityksissä, sillä esimerkiksi budjetin ja kassavirtalaskelman merkitys on osittain päällekkäinen. Lavia Lópezin ja Hieblin (2015) sekä Marriotin ja Marriotin (2000) korostama osaamisen puute on näkynyt varsinkin ennusteita laatiessa, sillä toimitusjohtajan mukaan ulkopuolisesta avusta olisi voinut olla apua erityisesti kassavirtaennusteiden laadinnassa. Organisatorisen oppimisen teoria sekä Davilan ja Fosterin (2005) havainto siitä, miten nuoressa yrityksessä ei ole vielä vakiintunutta arkkitehtuuria, pätevät myös case-yritykseen, jossa johdon mukaan päätöksiä on helppo tehdä ja toimeenpanna nopeallakin aikataululla.

Euroopan komission (2008) sekä Collisin ja Jarvisin (2002) mukaan johdon laskentatoimen menetelmillä pyritään vastaamaan sekä omiin että sidosryhmien informaatiotarpeisiin. Tämä näkyy myös kohdeyrityksessä, jossa suurin osa menetelmistä tuottaa informaaatiota oman toiminnan tueksi, mutta esimerkiksi kassavirtalaskelmia ja budjetteja valmistetaan myös toisinaan ulkopuolisten tahojen vaatimuksesta. Lavia Lópezin ja Hieblin (2015) havainto siitä, miten talousinformaatio hyödyttää yritystä, vaikka aloite sen tuottamiselle olisikin tullut yrityksen ulkopuolelta, toteutuu myös case-yrityksessä, sillä toimitusjohtaja kokee laskelmien tuottaman tiedon hyödylliseksi oman toiminnan suunnittelun kannalta. Johdon näkemys lakisääteisten raporttien vähäisestä hyödyllisyydestä päätöksenteon kannalta mukailee Collisin ja Jarvisin (2002) havaintoja, mutta toimitusjohtaja kuitenkin näkee tuloslaskelman ja taseen olevan arvokkaita ulkopuolisille sijoittajille niiden vertailukelpoisuuden vuoksi. Johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottopäätökset ovat johdon vastuulla, mikä kuvastaa hyvin Mengelin ja Woutersin (2015, 197) havaintoa siitä, miten omistaja-yrittäjän näkemys menetelmien hyödyllisyydestä vaikuttaa päätöksiin. Granlundin ja Taipaleenmäen (2005, 49) mukaan laskentatoimen menetelmien käyttö on vähäisempää startup-yrityksessä, jossa johdon muodostavat omistaja-yrittäjät. Näitä piirteitä on havaittavissa case-yrityksessä, sillä johto toteaa esimerkiksi budjetin seurannan olevan välillä epäsäännöllisempää, sillä heillä on tilanteesta melko hyvä käsitys joka tapauksessa.

Yleisesti seurantamenetelmille havaittiin olevan tarvetta vasta case-yrityksen kasvettua niin, että vastuu ydintoiminnoista siirtyi johdon ulkopuolelle. Kasvun kautta tullut tarve järjestykselle oli myös yksi Sandinon (2007) tunnistamista johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottopäätökseen vaikuttavista tekijöistä. Kasvu näyttää lisänneen case-yrityksessä käytössä olevien johdon laskentatoimen menetelmien määrää ja olemassa olevia menetelmiä, kuten budjetointia ja tulospalkkausta, on parannettu vastaamaan paremmin tarvetta, mikä on myös Mengelin ja Woutersin (2015) mukaan luonnollista työntekijöiden määrän kasvaessa ja datan lisääntyessä. Case-yrityksessä on käytössä tulospalkkausjärjestelmä, jonka tarkoituksena on motivoida myyjiä toimimaan niin, että kasvutavoitteet toteutuvat. Tulospalkkausjärjestelmän nähdään siis tukevan kasvua, mikä on linjassa Davilan ym. (2010) havainnon kanssa, jonka mukaan juuri

ohjausjärjestelmät osaltaan mahdollistavat kasvun siihen kuitenkin suoranaisesti johtamatta.

Vaikka moderneja johdon laskentatoimen menetelmiä ei pienissä startup-yrityksissä Granlundin ja Taipaleenmäen (2015) mukaan tavallisesti ole käytössä, on case-yritys ottanut käyttöönsä lean-ajattelutavan toiminnan ja seurannan tehostamiseksi. Laajamittaisen seurannan taustalla ovat pääasiassa kansainväliseen kasvuun tähtäävät kovat tavoitteet, sillä niissä on johdon mukaan helpompi pysyä, kun tieto tavoitteiden edistymisestä on mahdollisimman reaaliaikaista ja korjaavia toimenpiteitä voidaan tehdä nopeasti. Tämä kuvastaa hyvin Debrullen ja Maesin (2015) havaintoja siitä, miten merkittävässä roolissa yrityksen tietovarot ovat kansainvälistymisen onnistumisen kannalta. Tarkasteltaessa case-yrityksen budjetointia ja kassavirtalaskelmia aiempien tulosten valossa on huomattavissa paljon yhteyksiä. Sekä budjetti että kassavirtalaskelmia tehdään lähinnä vain muutamaksi kuukaudeksi eteenpäin, sillä suuret kasvutavoitteet ja epävarmuus tekevät siitä pidemmällä aikavälillä hankalaa. Samankaltaisia havaintoja epävarmuuden yhteydestä suunnittelun aikajänteeseen ovat tehneet Mengel ja Wouters (2015) sekä Granlund ja Taipaleenmäki (2015). Case-yrityksessä myös seurantapuolella voidaan epävarmuuden nähdä lyhentävän aikajännettä, jolle tavoitteita asetetaan ja seurantaa toteutetaan, sillä kasvun vaikean ennustamisen vuoksi johto kokee konkreettisten tavoitteiden asettamisen hankalaksi pidemmällä aikavälillä.

Myös havainnot niukkojen resurssien vaikutuksesta johdon laskentatoimen käytössä oleviin menetelmiin mukailevat aikaisempien tutkimusten tuloksia: Sunnittelukäytäntöjen koetaan case-yrityksessä auttavan jakamaan niukkoja resursseja paremmin, mitä myös esimerkiksi Mengel ja Wouters (2015) sekä Brinckmann ym. (2011) painottavat. Kuten muun muassa Mengel ja Wouters (2015, 197) ja Ardic ym. (2012, 492) toteavat, auttavat kassavirtalaskelmat ja ennusteet myös kassavirtanegatiivista case-yritystä hahmottamaan rahavarojen riittävyyttä ja hakemaan uutta rahoitusta ajoissa. Lavia Lópezin ja Hieblin (2015) mainitsema kustannus-hyötysuhteen tärkeys näkyy erityisesti investointeja tehtäessä, sillä esimerkiksi uusia ohjelmistolisenssejä ostetaan vasta, kun niiden nähdään maksavan

itsensä takaisin käytössä. Erona aikaisempiin tutkimuksiin on kuitenkin kasvun painottaminen kassavirtaposiitivisuuden kustannuksella, mikä näkyy myös johdon laskentatoimen menetelmissä, sillä case-yrityksessä kustannusten merkitys laskee hyödyn ollessa kasvun kannalta merkittävä ja pitkällä aikavälillä tuottava. Resurssien niukkuus näkyy myös johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönotossa, sillä johdon mukaan päätöksenteko olisi tehokkaampaa, jos esimerkiksi tiedettäisiin tarkemmin eri vaihtoehtojen yksikkökustannuksia myynnissä ja markkinoinnissa. Vaikka tarve informaatiolle tiedostetaan, eivät resurssit ole kuitenkaan vielä riittäneet kustannusten tarkempaan analysointiin, mikä on Lohrin (2012) ja Laitisen (2011) mukaan tavallinen este johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönotolle.

Kansainvälinen ja epävarma toimintaympäristö on myös lisännyt tarvetta päätöksenteon kannalta relevanttia informaatiota tuottaville menetelmille case-yrityksessä, mikä on linjassa aiempien tutkimustulosten kanssa: Kuten Freeman ym. (2006) havaitsivat, pyritään epävarmuuteen myös case-yrityksessä vastaamaan ohjaus- ja kontrollijärjestelmien avulla. Epävarmuus lisää case-yrityksessä tarvetta erilaisille skenaariolaskelmille, mikä on Cassarin (2009) mukaan tavallista erityisesti startup-yrityksissä, joissa valtaosa omaisuudesta on case-yrityksen tapaan aineetonta. Kassavirtaennusteilla pyritään ennustamaan tulevaa kasvua ja arvioimaan rahavarojen riittävyyttä case-yrityksen epävarmassa toimintaympäristössä. Kuten Andersén ja Samuelson (2016) havaitsivat, lisää epävarmuus tarvetta ennusteille myös case-yrityksessä. Tarpeellisuuden ohella johto on kuitenkin havainnut ennustamisen epävarmassa toimintaympäristössä olevan vaikeaa ja todellisuuden poikkeavan välillä paljonkin ennusteista, mikä vähentää laskelmien hyödyllisyysarvoa. Vahvistusta havainnolle siitä, miten epävarmuus yhdistettyinä voimakkaisiin kasvutavoitteisiin laskee johdon laskentatoimen menetelmien tuomia hyötyjä, ei kuitenkaan löydy aikaisemmista tutkimustuloksista. Mikään ei kuitenkaan anna Granlundin ja Taipaleenmäen (2015, 33) tapaan olettaa, että johto varoisi kehittämästä menetelmiä liikaa siksi, että niiden toimivuudesta muuttuvassa toimintaympäristössä ei voida hetken päästä olla varmoja.

Sijoittajien mielipiteet vaikuttavat osittain myös case-yrityksessä käytössä oleviin johdon laskentatoimen menetelmiin ja esimerkiksi kulujen seuranta tarkemman budjetin seurannan kautta on saanut suuremman merkityksen. Sijoittajien neuvoja on kuunneltu myös tulospalkkausjärjestelmää rakennettaessa sekä hinnoittelupäätöksiä tehtäessä. Tämä on linjassa Lavia Lópezin ja Hieblin (2015,83) havainnon kanssa, jonka mukaan vastaavilla riskipääoman sijoittajilla on vaikutusta käytettyihin johdon laskentatoimen menetelmiin. Erona aiempiin tutkimustuloksiin on se, että case-yrityksen tapauksessa rahoittajat eivät ole vaatineet case-yritystä muuttamaan toimintatapojaan (vrt. Davila ym. 2010, 95–96; Davila & Foster 2007; Davila 2005, 229), vaan ovat antaneet neuvoja itse hyväksi kokemistaan menetelmistä jättäen päätöksentekovaltuudet johdolle. Johto on itse halunnut testata käytäntöjä, jotka sijoittajat ovat kokeneet hyödyllisiksi. Vaikka välillä laskelmia valmistetaan myös rahoittajien vaatimuksesta, ovat johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottopäätöksen taustalla pääasiassa case-yrityksen omat tarpeet. Havainto on linjassa Cassarin (2009, 49) sekä Collisin ja Jarvisin (2002, 108) tutkimustulosten kanssa.

5.2 Tutkimustulosten merkittävyys, rajoitukset ja jatkotutkimusmahdollisuudet

Tarkastellessa johdon laskentatoimea case-yrityksessä resurssipohjaisen näkemyksen valossa voidaan todeta johdon laskentatoimen tukevan avainresurssien hyödyntämistä. Johdon laskentatoimen menetelmät tukevat taloudellisten resurssien optimointia suunnittelussa, seurannassa ja erilaisissa päätöksentekotilanteissa, auttavat tulospalkkauksen ja lean-ajattelutavan kautta ohjaamaan henkilöstöresurssien työpanoksia yrityksen yhteisten tavoitteiden suuntaan, mittaavat henkilöstön fiiliksiä ja sitouttavat henkilöstöä. Käytössä olevissa johdon laskentatoimen menetelmissä näkyy kontekstisidonnaisuus, sillä menetelmät ovat käytössä vain siinä määrin, kun niiden nähdään edesauttavan tavoitteiden saavuttamista ja vastaavan kontekstin luomiin haasteisiin. Johdon laskentatoimea kehitetään sitä mukaa, kun resursseja on saatavilla ja kehityskohteet on tiedostettu.

Tutkimustulokset tuovat ilmi, että born global -konteksti vaikuttaa vahvasti siihen, minkälaista johdon laskentatoimi case-yrityksessä on. Tutkimustulokset ovat merkittäviä sekä teorian että käytännön kannalta. Tutkimustulokset täydentävät tunnistettua tutkimusaukkoa johdon laskentatoimen tutkimuksessa – tarkastelemalla tutkimustuloksia aiempien tutkimusten valossa saatiin parempaa ymmärrystä siitä, minkälaista johdon laskentatoimi mahdollisesti on born global -yrityksen kontekstissa. Useat johdon laskentatoimen piirteet pienen yrityksen ja startup-yrityksen kontekstista toistuivat vastaavina myös case-yrityksessä. Tutkimus toi kuitenkin myös esiin eroja johdon laskentatoimessa pienen yrityksen ja startup-yrityksen kontekstiin nähden, kuten kasvun painottaminen kassavirtaposiitivisuuden kustannuksella ja rahoittajien rooli johdon laskentatoimen menetelmien käyttöönottopäätöksissä, mikä tuo arvokasta lisätietoa sekä johdon laskentatoimen tutkimukseen että käytännön toimijoille, kuten erilaisille kansainvälistymistä tukeville ohjelmille ja organisaatioille.

Jotta tutkimustuloksia voitaisiin yleistää kontekstin ulkopuolelle, tulisi tutkittavia yrityksiä kuitenkin olla enemmän. Tässä tutkielmassa keskityttiin vain yhteen case-yritykseen, joten tulosten sovellettavuus muissa konteksteissa on epävarmaa. Tutkimustuloksista kävi ilmi, että moni teoriaosassa läpikäydyistä aiemmista tutkimustuloksista pienen yrityksen ja startup-yrityksen kontekstista toistui myös case-yrityksen born global -kontekstissa. Born global -yritys on tavallisesti sekä pienen yrityksen että startup-yrityksen erikoistapaus, joten näiden tulosten perusteella voidaan tehdä varovainen oletus siitä, että samankaltaisia yhtäläisyyksiä johdon laskentatoimessa on mahdollisesti löydettävissä myös muista pienistä born global -yrityksistä. Samankaltaisia tuloksia voidaan myös erityisesti olettaa olevan löydettävissä silloin, kun kontekstista tunnistetut johdon laskentatoimeen vaikuttavat tekijät ovat yhtenevät tämän tutkielman case-yrityksen kanssa. Havaittujen eroavaisuuksien osalta havainnot perustuvat vain yhteen case-yritykseen, joten oletuksia tulosten toistuvuudesta muissa samankaltaisissa yrityksissä ei ole mielekästä näillä perusteilla tehdä ennen laajempaa lisätutkimusta.

On huomioitava, että tässä tutkielmassa päästiin käsiksi hyvin syvälliseen tietoon, sillä tutkija oli osa tutkittavaa organisaatiota. Tutkielman tulokset olisivat todennäköisesti

erilaiset, jos tutkijana olisi toiminut henkilö, jolla ei etukäteen olisi ollut minkäänlaista suhdetta case-yritykseen. Tutkielman lähestymistapa olisi myös voitu valita eri tavalla: Johdon laskentatoimen jaottelu olisi voitu toteuttaa toisin, jolloin huomio olisi mahdollisesti kiinnittynyt eri asioihin. Toisaalta aihetta olisi voitu rajata niin, että tarkastelun kohteena olisi ollut vain yksi tai muutama johdon laskentatoimen toiminto tai osa-alue, jolloin olisi voitu mahdollisesti haastatella useampaakin yritystä ja saada syvällisempää tietoa kyseisestä toiminnosta born global -yrityksissä. Eri yritystä tai useampaa yritystä tarkasteltaessa tulokset olisivat mahdollisesti myös erilaisia. Tässä tutkielmassa päädyttiin kuitenkin tutkimaan johdon laskentatoimea yleisesti yhdessä case -yrityksessä, sillä tutkimattomasta aiheesta haluttiin luoda esitietoa ja kokonaiskuvaa, jonka pohjalta edellä mainittujen mahdollisten jatkotutkimusten suunnittelemisen olisi helpompaa. Johdon laskentatoimen tiedetään olevan hyödyllistä yrityksille koosta tai iästä riippumatta, minkä perusteella sen perusteellisempi tutkiminen myös viime aikoina yleistyneiden born global -yritysten kontekstissa on merkittävää. Isommalle joukolle tehtävän kyselytutkimuksen avulla voitaisiin testata tutkimustulosten soveltuvuutta case-yrityksen kontekstin ulkopuolella, sillä yhteen yritykseen pohjautuvien havaintojen perusteella ei voida sanoa varmaksi, että käytännöt muissa yrityksissä ovat samankaltaisia. Erityisesti eroavaisuudet aiempiin tutkimustuloksiin kaipaavat validointia suuremmalla yritysjoukolla. Kun suurimmat haasteet ja avuntarve on paikannettu, voidaan yrityksen kansainvälistymistä tukea paremmin myös johdon laskentatoimen osalta tarjoamalla uusille yrityksille kohdistettua apua ja parempia työkaluja, kuten esimerkiksi juuri pienille born global -yrityksille suunnattuja laskelmapohjia ja koulutusta born global -kontekstissa toimiviksi koettujen johdon laskentatoimen menetelmien käytöstä.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuuslähteet

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. 2006. Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108 (5), 336 – 357.
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. 2006. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819–841.
- Alasuutari, P. 2011. *Laadullinen tutkimus 2.0.* (4. uud. p.). Tampere: Vastapaino.
- Alexy, O. T., Block, J. H., Sandner, P. & Anne L. J. Ter Wal. 2012;2011. Social capital of venture capitalists and start-up funding. *Small Business Economics*, 39(4), 835–851.
- Allee, K. D. & Yohn, T. L. 2009. The demand for financial statements in an unregulated environment: An examination of the production and use of financial statements by privately held small businesses. *The Accounting Review*, 84(1), 1-25.
- Andersén, J., & Samuelsson, J. 2016. Resource organization and firm performance: How entrepreneurial orientation and management accounting influence the profitability of growing and non-growing SMEs. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 22(4), 466–484.
- Anderson, S. 2017. Job creation in Swedish born globals. Teoksessa Mandl, I. & Patrini, V. (toim.) *European Born Globals: Job creation in young international businesses*. Routledge, 41–62.
- Anthony, R. N. 1965. *Management Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School Press.
- Ardic, O. P., Mylenko, N. & Saltane, V. 2012. Access to finance by small and medium enterprises: A cross-country analysis with A new data set: Small and medium enterprise finance. *Pacific Economic Review*, 17(4), 491–513.
- Autio, E. 1995. Four types of innovators: A conceptual and empirical study of new, technology-based companies as innovators. *Entrepreneurship and Regional Development*, 7, 233–248.
- Autio, E., Sapienza, H. J. & Almeida, J. G. 2000. Effects of Age at Entry, Knowledge Intensity, and Imitability on International Growth. *The Academy of Management Journal*, 43(5), 909–924.

- Barney J. B. 1991. Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120.
- Barney J. B. 1997. *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*. Addison-Wesley: Reading, MA.
- Barney J. B. 2001. Is the resource-based 'view' a useful perspective for strategic management research? Yes. *Academy of Management Review*, 26(1), 41–56.
- Barney J. B. & Clark D. 2007. *Resource-Based Theory, Creating and Sustaining Competitive Advantage*. Oxford University Press.
- Barney, J. B., Ketchen, D. J. & Wright, M. 2011. The future of resource-based theory: Revitalization or decline? *Journal of Management*, 37(5), 1299–1315.
- Baum, M., C. Schwens & R. Kabst. 2011. A typology of international new ventures: Empirical evidence from high-technology industries. *Journal of Small Business Management*, 49(3), 305–330.
- Becker, W., Ulrich, P. & Staffel, M. 2011. Management accounting and controlling in german SMEs - do company size and family influence matter? *International Journal of Entrepreneurial Venturing*, 3(3), 281–300.
- Berman, J.A., Gordon, D.D. & Sussman, G. 1997. A study to determine the benefits small business firms derive from sophisticated planning versus less sophisticated types of planning. *Journal of Business and Economic Studies*, 3(3), 1–11.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. 2015. *Management and cost accounting*. Pearson.
- Birnberg, J., Shields, M. & Young, S.M. 1990. The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, 2, 33–66.
- Borgers, C., Hashimoto, M. & Limongi, R. 2013. To plan or not to plan? An analysis of planning on the disbanding or growth of Brazilian start-ups. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, 18(3), 349–367.
- Brinckmann, J., Salomo, S. & Gemuenden, H. G. 2011. Financial management competence of founding teams and growth of new Technology-Based firms. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 35(2), 217–243.
- Bryman, A. & Bell, E. 2015. *Business research methods*. Fourth edition. Oxford: Oxford University Press.
- Burns, J., Quinn, M., Warren, L. & Oliveira, J. 2013. *Management accounting*. McGraw-Hill Higher Education, London

- Burrell, G. & Morgan, G. 1979. *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. London: Heinemann: Ashgate.
- Burns, J., & Vaivio, J. 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, 12(4), 389–402.
- Cassar, G. 2009. Financial statement and projection preparation in start-up ventures. *The Accounting Review*, 84(1), 27–51.
- Cassar, G. & Ittner, C. D. 2009. Initial Retention of External Accountants in Startup Ventures. *European Accounting Review*, 18(2), 313–340.
- Cavusgil, T. S. & Knight, G. 2009. *Born global firms: A new international enterprise*. New York: Business Expert Press.
- Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127–168.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. 1998. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243–264.
- Collis, J. & Jarvis, R. 2002. Financial information and the management of small private companies. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 9(2), 100–110.
- Davila, T. 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: Formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30(3), 223–248.
- Davila, A. & Foster, G. 2005. Management accounting systems adoption decisions: Evidence and performance implications from early-Stage/Startup companies. *The Accounting Review*, 80(4), 1039–1068.
- Davila, A. & Foster, G. 2007. Management control systems in early-stage startup companies. *The Accounting Review*, 82(4), 907–937.
- Davila, A., Foster, G. & Jia, N. 2010. Building sustainable high-growth startup companies: Management systems as an accelerator. *California Management Review*, 52, 79–105.
- Davila, A., Foster, G. & Jia, N. 2015. The valuation of management control systems in start-up companies: International field-based evidence. *European Accounting Review*, 24(2), 207–239.
- Davila, A., Foster, G. & Li, M. 2009. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage

- entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 322–347.
- Debrulle, J. & Maes, J. 2015. Start-ups' internationalization: The impact of business owners' management experience, start-up experience and professional network on export intensity. *European Management Review*, 12(3), 171–187.
- Eskola, J. & Suoranta, J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino.
- Eskola, J. & Vastamäki, J. 2015. Teemahaastattelu: opit ja opetukset. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2. Metodien valinta ja aineistonkeruu*. 4. uud. ja täyd. p.. Jyväskylä: PS-kustannus, 27–44.
- Eurofound. 2012, *Born global: The potential of job creation in new international businesses*, Publications Office of the European Union, Luxembourg.
- Freeman, S., Edwards, R. & Schroder, B. 2006. How smaller born-global firms use networks and alliances to overcome constraints to rapid internationalization. *Journal of International Marketing*, 14(3), 33–63.
- Gabrielsson, M., Kirpalani, V. H., Dimitratos, P., Solberg, C. A. & Zucchella, A. 2008. Born globals: propositions to help advance the theory. *International Business Review*, 17, 385–401.
- Grande, E. U., Estébanez, R. P. & Colomina, C. M. 2011. The impact of accounting information systems (AIS) on performance measures: Empirical evidence in Spanish SMEs. *International Journal of Digital Accounting Research*, 11(17), 25–43.
- Granlund, M. & Lukka, K. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9, 185 – 211.
- Granlund, M. & Taipaleenmäki, J. 2005. Management control and controllership in new economy firms – a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16(1), 21–57.
- Gruber, M. 2007. Uncovering the value of planning in new venture creation: A process and contingency perspective. *Journal of Business Venturing*, 22(6), 782–807.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2008. *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita* (15. uud. p.). Helsinki: Tammi.
- Howorth, C., and P. Westhead. 2003. The focus of working capital management in U.K. small firms. *Management Accounting Research* 14 (2): 94–111.

- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. 2016. *Yrityksen laskentatoimi*. Alma Talent Oy
- Kallunki, J. & Silvola, H. 2008. The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management Accounting Research*, 19(1), 62–79.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243–264.
- Kihn L-A. & Ihantola E-M. 2008. Tutkimuksen laadun arvioinnista. Teoksessa Hyvönen, T., Laine, M. & Mäkelä, H. (toim.) *Laskenta-ajattelun tutkija ja kehittäjä Professori Salme Näsi 60 vuotta*. Tampere: Taloustieteiden laitos, Tampereen yliopisto, 81–95.
- King, R., P. M. Clarkson, and S. Wallace. 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21 (1), 40–55.
- Kiviniemi, K. 2015. Laadullinen tutkimus prosessina. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2. Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. 4 uudistettu painos. Jyväskylä: PS-kustannus, 74–88.
- Knight, G. & Cavusgil, S. 2004. Innovation, Organizational Capabilities, and the Born-Global Firm. *Journal of International Business Studies*, 35(2), 124–141.
- Knight, G., & Liesch, P. 2016;2015. Internationalization: From incremental to born global. *Journal of World Business*, 51(1), 93–102.
- Kyngäs, H. & Vanhanen, L. 1999. Sisällönanalyysi. *Hoitotiede* 1999: 11(1), 3–12.
- Laitinen, E. K. (2011). Effect of reorganization actions on the financial performance of small entrepreneurial distressed firms. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(1), 57–95.
- Libby, T. & Waterhouse, J. H. 1996. Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 137–150.
- Lincoln, Y. S. & Guba, E. 1985. *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Loane, S., Bell, J. D. & McNaughton, R. 2007. A cross-national study on the impact of management teams on the rapid internationalization of small firms. *Journal of World Business*, 42(4), 489–504.
- Lohr, M. 2012. Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25:1, 35–55.
- Lavia López, O. L. & Hiebl, M. R. W. 2015. Management accounting in small and medium-sized enterprises: Current knowledge and avenues for further research.

- Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 81–119.
- Luger, M. & Koo, J. 2005. Defining and tracking business start-ups. *Small Business Economics*, 24(1), 17–28.
- Lukka, K. 1986. Taloustieteen metodologiset suuntauksset: Liiketaloustieteen ja kansantaloustieteen vertailu. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 35(2), 133–148.
- Lukka, K. 1991. Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, 40(2), 161–186.
- Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen, Heli (toim.) Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön toimija. Professori Reino Majala. Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja C-1:1999, Turku, 129–150.
- Mandl, I. 2017. Introduction. Teoksessa Mandl, I. & Patrini, V. (toim.) *European Born Globals: Job creation in young international businesses*. Routledge, 1–3.
- Marc, M., D. Peljhan, N. Ponikvar, A. Sobota, & M. Tekavcic. 2010. Determinants of integrated performance measurement systems usage An empirical study. *Journal of Applied Business Research*, 26 (5): 63–76.
- Marriott, P. & Marriott, N. 2000. Professional accountants and the development of a management accounting service for the small firm: Barriers and possibilities. *Management Accounting Research*, 11(4), 475–492.
- McChlery, S., Godfrey, A. D. & Meechan, L. 2005. Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises. *Journal of Applied Accounting Research*, 7(3), 1 – 26.
- McKinsey & Co. 1993. *Emerging Exporters: Australia's High Value-Added Manufacturing Exporters*. McKinsey & Co, Australian Manufacturing Council, Melbourne
- McMahon, R. & Holmes, S. 1991. Small business financial management practices in North America: a literature review. *Journal of Small Business Management*, 29(2), 19–29.
- Mengel, S. & Wouters, M. 2015. Financial planning and control in very small start-up companies: antecedents and effect on company performance. *International Journal of Entrepreneurship and Small Business*, 18(3), 349–367.
- Mitchell, F. & Reid, G. C. 2000. Editorial Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11 (4), 385–390.
- Neilimo, K. & Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampere: Tampereen yliopisto.

- Otley, D. T. 1980. The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.
- Oviatt, B. M., & McDougall, P. P. (1994). Toward a theory of international new ventures. *Journal of International Business Studies*, 25(1), 45–64.
- Oviatt, B.M. & McDougall, P.P. (1995). Global start-ups: Entrepreneurs on a worldwide stage. *Academy of Management Executive*, 9, 30–43.
- Paloniemi, S., & Collin, K. 2015. Mitä ihmettä on kollektiivinen etnografia? : kokemuksia organisaatiotutkimuksesta. Teoksessa R. Valli, & J. Aaltola (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2. Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. PS-kustannus, 207–225.
- Parker, L. D. 2012. Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54–70.
- Perren, L., Berry, A & Partridge, M. 1999. The evolution of management information, control and decision-making process in small growth-orientated service sector businesses: exploratory lessons from four cases of success. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 5 (4), 351–361.
- Perry, S. C. 2001. The relationship between written business plans and the failure of small businesses in the U.S. *Journal of Small Business Management*, 39(3), 201–208.
- Porter, M. E. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press, 1980.
- Qu, S. Q. & Dumay, J. 2011. The qualitative research interview. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(3), 238–264.
- Quinn, M. 2011. Routines in management accounting research: Further exploration. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 337–357.
- Rennie, M. 1993. *Born global*. McKinsey Quarterly, 4: 45–52.
- Ries, E. 2011. *The lean startup: How today's entrepreneurs use continuous innovation to create radically successful businesses*. New York: Crown Business.
- Robson, C. 1994. Real world research: *A resource for social scientists and practitioner-researchers* (Repr.). Oxford: Blackwell.
- Saarela-Kinnunen, M. & Eskola, J. 2010. Tapaus ja tutkimus = tapaustutkimus? Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1. Metodien valinta ja aineiston keruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle*. Juva: PS-kustannus, 181–189.

- Salminen, J. 2014. *Startup dilemmas: strategic problems of early-stage platforms on the internet*. Turun kauppakorkeakoulu, Sarja A-12:2014.
- Samuelsson, J., Andersén, J., Ljungkvist, T. & Jansson, C. 2016. Formal accounting planning in SMEs: The influence of family ownership and entrepreneurial orientation. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 23(3), 691–702.
- Sandino, T. 2007. Introducing the first management control systems: Evidence from the retail sector. *The Accounting Review*, 82(1), 265–293.
- Stake, R-E. 1995. *The art of case study research: perspectives on practice*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Sundqvist, S., Kuivalainen, O. & Cadogan, J. W. 2010. Contingency factors in entrepreneurial orientation – Performance relationship of firms with different levels of internationalisation. Teoksessa Berrill, J., Hutson, E. and Sinkovics, R. (toim.) *Firm-level internationalisation, regionalism and globalization*. Palgrave Macmillan, Basingstoke, UK.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2009. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 5. uudistettu painos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta. 2012. *Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa*.
- Ughetto, E. 2016. Growth of born globals: The role of the entrepreneur's personal factors and venture capital. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 12(3), 839–857.
- Vaivio, J. 2008. Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 5 (1), 64–86.
- Vapola, T. J. 2011. The laws of attraction: What attracts innovative start-up firms to partnerships with global MNCs?. *Journal of International Entrepreneurship*, 9(1), 39-61.
- Virtanen, J. 2007. *Johdon laskentatoimi pienyrityksen johtamisessa*. Tampereen yliopisto. Taloustieteiden laitos. Pro gradu -tutkielma.
- Wiklund, J., & Shepherd, D. (2003). Knowledge-based resources, entrepreneurial orientation, and the performance of small and medium-sized businesses. *Strategic Management Journal*, 24(13), 1307–1314.
- Yan, L. & Panteli, N. 2011. Order and disorder in a born global organisation. *New Technology, Work and Employment*, 26(2), 127–145.
- Yin, R. K. 2014. *Case study research: Design and methods*. 5th edition. Los Angeles: Sage.

Zahra, S. A. 2005. A theory of international new ventures: A decade of research. *Journal of International Business Studies*, 36(1), 20–28.

Zhou, K. Z., Li, J. J., Zhou, N. & Su, C. 2008. Market orientation, job satisfaction, product quality, and firm performance: Evidence from china. *Strategic Management Journal*, 29(9), 985–1000.

Digitaaliset lähteet

Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). 2017. What is management accounting? <<https://www.cimaglobal.com/Starting-CIMA/Why-CIMA/what-is-management-accounting/>> luettu 18.9.2017.

Graham, P. 2012. Startup=Growth. <<http://paulgraham.com/growth.html>> luettu 17.11.2017.

Institute of Management Accountants. 2008. Statements of Management Accounting: Definition of Management Accounting. Practice of Management Accounting. Montvale. Institute of Management Accountants. <<https://www.imanet.org/-/media/6c984e4d7c854c2fb40b96bfbe991884.ashx?as=1&mh=200&mw=200&hash=4E6AF697C021AA3EB0C358AE6FE2AEB1BCA992DE>> luettu 18.9.2017.

Euroopan yhteisöjen komissio. 2003. Suositus mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmästä. 2003/361/EY, Euroopan yhteisöjen virallinen lehti N:o L 124/2003 Virallinen lehti nro L 124, 0036 - 0041. <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003H0361&from=EN>> luettu 19.11.2017.

Euroopan komissio. 2008. Final report of the expert group: Accounting systems for small enterprises – recommendations and good practices. <http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/Documentos/Accounting%20systems%20for%20small%20enterprises%20report.pdf> luettu 5.10.2017.

"Palvelut yrityksille". Team Finlandin WWW-sivu. <<http://team.finland.fi/palvelut>> luettu 7.1.2018.

Suomen Yrittäjät, Finnvera Oyj, Työ- ja elinkeinoministeriö. 2017. *Pk-yrityksbarometri - syksy 2017*. <https://www.yrittajat.fi/sites/default/files/sy_pk_barometri_syksy_2017.pdf> luettu 7.1.2018.

"Team Finland lyhyesti". Team Finlandin WWW-sivu. <<http://team.finland.fi/team-finland-lyhyesti>> luettu 7.1.2018.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2016. Kansainväliset pk-yritykset. Syksy 2016. TEM oppaat ja muut julkaisut 12/2016 <<http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream>

/handle/10024/75463/TEM_oppaat_12_2016_kansainvaliset_pk_yritykset_15092016.pdf?sequence=1&isAllowed=y> luettu 28.3.2017.

Huovinen, P. 2018. Voimakkaasti kasvuhakuiset pk-yritykset. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 6/2018. <http://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/160566/TEM_rap_6_2018_FINAL.pdf> luettu 17.2.2018.

LIITE 1: Taustatietolomake

Taustatiedot

- Yrityksen nimi
- Perustamisajankohta ja -paikka
- Yhtiömuoto
- Rahoitusrakenne
- Päätoimiala
- Liikevaihto ja -voitto/-tappio viimeksi päättyneellä ja aikaisemmilla tilikausilla
 - Kansainvälisen liikevaihdon osuus
- Työntekijöiden lukumäärä viimeksi päättyneellä ja aikaisemmilla tilikausilla

LIITE 2: Teemahaastattelurunko

Päivämäärä ja kellonaika:

Haastateltavan nimi:

1. HAASTATELTAVAN TIEDOT

- Sukupuoli ja ikä
- Koulutus- ja uratausta
- Keskeiset työtehtävät ja asema yrityksessä

2. YRITYKSEN TAUSTAA

- Yrityksen historia
- Kansainvälistyminen
- Kasvutavoitteet
- Toimintaympäristö
- Kilpailutilanne
- Strategiset linjaukset
- Avainresurssit
- Ulkopuoliset sidosryhmät

3. JOHDON LASKENTATOIMI CASE-YRITYKSESSÄ

- Suunnittelu (budjetointi, kassavirta- ja kannattavuuslaskelmat sekä ennusteet)
- Tavoitteiden asettaminen ja suorituksen mittaaminen (yleisesti ja toiminnoittain)
- Tulospalkkaus
- Päätöksentekoprosessi
- Hinnoittelu
- Investoinnit
- Kustannuslaskenta

→ Miksi käytössä? Miten kyseinen menetelmä on kehittynyt nykyiseen muotoonsa?

Ketkä osallistuvat? Koetaanko toimivaksi?